

SINAV KAZANDIRAN DENETİM NOTLARI

Volkan Yorulmaz hakkında

01 Ocak 1983 tarihinde İzmir’de doğdum. İzmir Anadolu Lisesi’ni bitirdikten sonra Hacettepe Üniversitesi’nde Uluslararası İlişkiler lisans eğitimini tamamlayıp, Sabancı Üniversitesi’nde Yönetim Bilimleri alanında yüksek lisans yaptım. 2007 yılında çalışma hayatıma PricewaterhouseCoopers (PwC) adlı bağımsız denetim firmasında vergi asistanı olarak başladım. 2010-2013 yılları arasında General Motors Türkiye’de İç Denetim Koordinatörü olarak görev yaptıktan sonra 2013 Ağustos ayında Philsa Philip Morris Sabancı’da Genel Muhasebe ve Vergi Analisti olarak çalışmaya başladım. 2017 yılı başından itibaren ise görevime Kıdemli Vergi Analisti olarak devam ediyorum.

2010 yılından beri SMMM ünvanına haizim ve SPK Faaliyetleri İleri Düzey lisansına sahibim.

Evli ve bir erkek çocuk babasıyım. En büyük hobim yazmak. Hayata dair paylaşımlarımı volkanyorulmaz.blogspot.com adlı blog sayfam üzerinden paylaşılmaktayım.

VolkanYorulmaz.blogspot.com

Sevgili okur,

Bu satırları sana 11 Kasım 2018 Pazar günü öğleden sonrasında Ankara Esenboga Havalimanı’ndan yazıyorum. Bugün Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun (KGK) Bağımsız Denetçilik için yaptığı sınava girdim. Aslında bu sınava ikinci kez giriyorum. İlk girişimde Kurumsal

Yönetim İlkeleri ve Finansal Yönetim dersine çalisip onu basariyla geçmistim. Bu kez de Muhasebe Standartlari ve Denetim derslerinden sinava girdim.

Her ne kadar kariyerime denetim sirketinde (PwC) baslamis olsam da fiilen “denetçilik” yapmadigim için Uluslararası Denetim Standartlari ve Bagimsiz Denetim Standartlari konusunda eksiklerim olduğu için çalismaya öncelikle standartların güncel versiyonlarını okuyarak basladim. Ardından sorular çözerék eksiklerimi gördüm. Bu konuları adeta tekrar cıllalar gibi yeniden gözden geçirip sinava yönelik ek notlar da aldım. Adeta bir DVD filmin bonus içeriği gibi kitaba bu ekstra notlarımı da ekledim. Böylece zengin ve sınav kazandıran bir içerikle hem öğrenmek hem de sınavda basarılı olmak isteyen herkesin faydasına olacak bu kitap ortaya çıktı.

Ortaya benim “oldukça tatmin edici” diye nitelendirebileceğim, özellikle KGK’nin Bagimsiz Denetçilik sınavı ile Serbest Muhasebeci ve Mali Müsavirlik (SMMM) Staj Baslatma sınavına hazırlananların faydalanabileceği bir kaynak ortaya çıktı. Kendimde deneyimleyip basarılı olduğunu gördüğüm bu notlarla sizlerin de basariya ulaşacağına inancım tamdır.

Sınavınızda ve kariyerinizde basarılar dilerim.

Volkan Yorulmaz

Basta sevgili esim Nilgün Yorulmaz’a ve biricik oğlum Okan Yorulmaz’a olmak üzere tüm aileme ve kariyerinde ilerlemek için çaba gösteren herkese ithafen...

BAGIMSIZ DENETİM STANDARDI 200

**BAGIMSIZ DENETÇİNİN GENEL AMAÇLARI VE BAGIMSIZ
DENETİMİN BAGIMSIZ DENETİM STANDARTLARINA UYGUN
OLARAK YÜRÜTÜLMESİ**

Denetimin amacı, hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmaktır. Bu amaca, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılr.

Denetime tabi olan finansal tablolar, üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolardır.

BDS'ler, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda denetçinin, vereceği görüşe dayanak oluşturacak makul bir güvence elde etmesini zorunlu kılar. Makul güvence yüksek bir güvence seviyesidir. Denetçi, denetim riskini (finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermesine rağmen denetçinin duruma uygun olmayan bir görüş vermesi riski) kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirecek yeterli ve uygun denetim kaniti elde ettiğinde makul güvence sağlamış olur. Ancak denetçinin ulaştığı sonuçları ve görüşünü dayandığı çoğu denetim kanitinin kesin olmasından çok ikna edici olmasına sebep olan denetimin yapısal kısıtlamaları sebebiyle, makul güvence mutlak bir güvence seviyesi değildir.

Finansal tabloların denetiminin yürütülmesinde denetçinin genel amaçları:

- (a) Bir bütün olarak finansal tabloların, hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve böylece finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair bir görüş bildirmek ve
- (b) Bulgularına uygun olarak, finansal tablolar hakkında raporlama yapmak ve BDS'lerin zorunlu tuttuğu bildirimlerde bulunmaktır.

Makul güvencenin elde edilemediği ve denetçi raporundaki sınırlı olumlu

görüsün (sartli görüsün), finansal tablolarin hedef kullanicilarina yapilacak bildirim açisindan, yetersiz kaldigi tüm durumlarda, BDS'ler denetçinin görüs bildirmekten kaçinmasini veya mevzuata göre çekilmenin mümkün olmasi hâlinde/durumunda denetimden çekilmesini gerektirir.

Denetim kanitinin yeterliliği, denetim kanitinin miktarinin ölçütüdür. İhtiyaç duyulan denetim kaniti miktarı, denetçinin “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin degerlendirmesinden ve ilgili denetim kanitinin kalitesinden etkilenir.

Denetim kanitinin uygunluğu, denetim kanitinin kalitesinin ölçütüdür. Bir baska ifadeyle denetim kanitinin kalitesi, denetçi görüşüne dayanak olusturan sonuçlara destek saglama açisindan, denetim kanitinin ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliğidir.

Denetim riski: Finansal tablolarin önemli bir yanlışlık içermesine ragmen, denetçinin duruma uygun olmayan bir denetim görüşü vermesi riskidir. Denetim riski, “önemli yanlışlık” riski ile tespit edememe riskinin bir fonksiyonudur.

Makul güvence: Finansal tablolarin denetimi çerçevesinde, yüksek ancak mutlak olmayan güvence seviyesidir.

Mesleki muhakeme: Denetimin yürütülmesi sirasinda mevcut olan sartlara uygun olarak atilacak adimlara yönelik bilgiye dayali kararlar alinirken; mevzuat, BDS'ler, muhasebe standartlari ve etik standartlar çerçevesinde, sahip olunan eğitim, bilgi ve deneyimin kullanilmasidir. İlgili yerlerde bu kavram mesleki yargi olarak da kullanilmistir.

Mesleki süphecilik: Sorgulayici bir yaklasimla hareket ederek, hata veya hile kaynakli yanlışliga isaret eden durumlara karsi dikkatli olmayi ve denetim kanitlerini titiz bir biçimde degerlendirmeyi içeren tutumdur.

Müteakip denetim prosedürleri: Risk degerlendirmesi sonrasi uygulanan denetim

prosedürleridir.

“Önemli yanlışlık” riski: Finansal tabloların denetim öncesinde önemli bir yanlışlık içermesi riskidir. Aşağıda belirtildiği gibi bu risk yönetim beyanı düzeyinde iki bileşenden oluşur:

(i) Yapısal risk: İlgili kontrol mekanizması dikkate alınmadan önce, bir işlem sınıfına, hesap bakiyesine veya açıklamalara ilişkin bir yönetim beyanının, tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte önemli olabilecek bir yanlışlık içermeye açık olması durumudur.

(ii) Kontrol riski: Bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamalara ilişkin bir yönetim beyanında ortaya çıkabilecek ve tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte önemli olabilecek bir yanlışlığın, işletmenin iç kontrolü tarafından zamanında önlenememesi veya tespit edilerek düzeltilmemesi riskidir.

“Gerçeğe uygun sunum çerçevesi” terimi, hükümlerine uyulması gereken bir finansal raporlama çerçevesini ifade etmek için kullanılır ve

(i) Finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu için yönetimin, bu çerçevenin özellikle zorunlu kildiklerinin dışında da açıklamalar yapmasının gerekebileceğini açık veya zımni olarak kabul eder veya

(ii) Finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu için yönetimin, bu çerçevenin belirli bir hükmünden sapmasının gerekli olabileceğini açıkça kabul eder. Bu tür sapmaların sadece çok istisnai durumlarda gerekli olması beklenir.

“Uygunluk çerçevesi” terimi, hükümlerine uyulması gerekli olan ancak yukarıdaki (i) veya (ii) maddelerinde yer alan kabulleri içermeyen finansal raporlama çerçevesini ifade eder.

Finansal tabloların yönetim ve -uygun hâllerde-üst yönetimden sorumlu olanlar

tarafından hazırlanması,

- Mevzuata göre geçerli finansal raporlama çerçevesinin belirlenmesini,
- Finansal tabloların belirlenen finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmasını,
- Finansal tablolarda, esas alınan finansal raporlama çerçevesini belirten yeterli bir açıklamanın yer almasını,

zorunlu tutar.

Denetçi tarafından verilen görüş, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına iliskindir. Bununla birlikte denetçi tarafından verilen görüşün şekli, geçerli finansal raporlama çerçevesine ve mevzuata bağlıdır. Geçerli finansal raporlama çerçevelerinin birçoğu, finansal tabloların sunumuna ilişkin hükümler içerdiginden, finansal tabloların bu çerçevelere uygun olarak hazırlanması, sunumunu da kapsar.

Etik Kurallar bir denetçinin aşağıdaki temel etik ilkelere uymasını zorunlu kılar:

(a) Dürüstlük, (b) Tarafsızlık, (c) Mesleki yeterlik ve özen, (ç) Sır saklama, (d) Mesleğe uygun davranış.

Denetim kanitinin yeterliliği ve uygunluğu birbiriyle iliskilidir. Yeterlilik, denetim kanitinin miktarının ölçütüdür. İhtiyaç duyulan denetim kaniti miktarı, denetçinin “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmesinden (“önemli yanlışlık” riskinin ne kadar yüksek olduğu değerlendiriliyorsa muhtemelen daha fazla denetim kaniti gerekecektir) ve ilgili denetim kanitinin kalitesinden (denetim kanitinin kalitesi arttıkça daha az denetim kaniti gerekebilir) etkilenir.

Uygunluk, denetim kanitinin kalitesinin ölçütüdür. Diğer bir ifadeyle uygunluk, denetçi görüşünün temelini oluşturan sonuçların desteklenmesinde denetim kanitinin ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliğidir. Denetim kanitinin güvenilirliği, kanitin kaynagından ve niteliğinden etkilenir ve kanitin elde edildiği şartlara bağlıdır.

Denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek ve böylece denetçi görüşüne dayanak oluşturacak makul sonuçların çıkarılması için yeterli ve uygun denetim kanitinin elde edilip edilmediği, mesleki muhakeme konusudur.

Denetim riski, “önemli yanlışlık” riskinin ve tespit edememe riskinin bir fonksiyonudur. Risklerin değerlendirilmesi, bu değerlendirmeye yönelik gerekli bilginin toplanması için uygulanan denetim prosedürlerine ve denetim sırasında toplanan kanıtlara dayanır. Risklerin değerlendirilmesi, kesin ölçümü yapılabilir bir konu değil, mesleki muhakeme gerektiren bir husustur.

Denetim riski denetçinin, önemli bir yanlışlık içermediği hâlde, finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği şeklinde görüş bildirmesi riskini içermeyebilir.

“Önemli yanlışlık” riskleri iki düzeyde ortaya çıkabilir:

- Finansal tabloların geneli düzeyinde ve
- İşlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyinde.

Finansal tablonun geneli düzeyindeki “önemli yanlışlık” riskleri, bir bütün olarak finansal tablolarla yaygın olan ve çok sayıda yönetim beyanını etkileme ihtimali bulunan yanlışlık risklerini ifade eder.

Yönetim beyanı düzeyindeki “önemli yanlışlık” riskleri, yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmesi için müteakip denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlemek amacıyla değerlendirilir.

Yönetim beyanı düzeyindeki “önemli yanlışlık” riskleri iki bileşenden oluşur: Yapısal risk ve kontrol riski. Yapısal risk ve kontrol riski işletmenin riskleridir. Söz konusu riskler finansal tabloların denetiminden bağımsızdır.

Kontrol riski, bir işletmenin finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili amaçlarına ulaşmasını tehdit eden belirlenmiş riskleri ele almak amacıyla yönetim tarafından iç kontrolün tasarlanması, uygulanması ve sürdürülmesinin etkinliğinin bir fonksiyonudur. Ancak ne kadar iyi tasarlanmış ve uygulanmış olursa olsun iç kontrol, yapısal kısıtlamalar sebebiyle finansal tablolardaki “önemli yanlışlık” risklerini ortadan kaldırmaz, sadece azaltabilir.

Belirli bir denetim riski düzeyinde, kabul edilebilir tespit edememe riski düzeyi ile yönetim beyanı düzeyinde, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen riskler arasında ters yönlü bir ilişki vardır. Örneğin, denetçiye göre “önemli yanlışlık” riskleri ne kadar yüksekse, kabul edilebilir tespit edememe riski o kadar düşük bir düzeyde olacaktır. Böylece denetçinin ihtiyaç duyacağı ikna edici denetim kanıtı da o kadar artmış olacaktır.

Denetçinin denetim riskini sifıra indirmesi beklenmez ve zaten söz konusu risk de sifıra indirilemez. Dolayısıyla, finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içermediğine dair mutlak bir güvence elde edilemez. Bunun sebebi, denetçinin vardığı sonuçların ve görüşüne dayanak teşkil eden denetim

kanitlarının çoğunun, denetimin yapısal kısıtlamaları sebebiyle, kesin olmaktan ziyade ikna edici olmasıdır. Bir denetimin yapısal kısıtlamaları:

- Finansal raporlamanın niteliğinden,
- Denetim prosedürlerinin niteliğinden ve
- Denetimin makul bir sürede ve makul bir maliyetle yürütülmesi gerekliliğinden, kaynaklanır.

BAGIMSIZ DENETİM STANDARDI 210

BAGIMSIZ DENETİM SÖZLESMESİNİN SARTLARI ÜZERİNDE ANLASMAYA VARILMASI

Denetçinin amacı, denetimin yürütüleceği esaslar üzerinde anlaşmaya varıldığı takdirde;

(a) Denetimin ön şartlarının mevcut olup olmadığının tespiti ve

(b) Yönetimin ve -uygun hâllerde-üst yönetimden sorumlu olanların denetim sözleşmesinin şartlarını kendisiyle aynı şekilde anladıklarının teyit edilmesi,

suretiyle, denetim sözleşmesini kabul etmek veya mevcut denetim sözleşmesini devam ettirmektir.

Denetimin ön şartları: Yönetim tarafından finansal tabloların hazırlanmasında kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesinin kullanılması ve yönetimin ve -uygun hâllerde-üst yönetimden sorumlu olanların yürütülecek denetime ilişkin ön kabullerde mutabik olmasıdır.

Denetim sözleşmesi yazılı olarak düzenlenir ve aşağıdaki hususları içerir:

- Finansal tabloların denetiminin amacı ve kapsamı,
- Denetçinin sorumlulukları,

- Yönetimin sorumluluklari,
- Finansal tablolarin hazirlanmasinda kullanilacak geçerli finansal raporlama çerçevesini belirten açıklama,
- Denetçi tarafından düzenlenecek raporların beklenen sekline ve içerigine atif,
- Raporların beklenen sekil ve içerikten farklılık gösterebilecegi durumlar olabilecegine iliskin açıklama.

Finansal tablolarin hazirlanmasinda kullanilacak olan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadigini belirlerken denetçinin dikkate alacagi faktörler asagidakileri içerir:

- Isletmenin niteligi (örneğin, isletmenin ticari bir isletme mi, kamu sektörü isletmesi mi veya kâr amacı gütmeyen bir isletme mi olduğu),
- Finansal tablolarin amacı (örneğin, geniş bir kullanıcı kitlesinin ortak finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için mi, yoksa belirli kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için mi hazırlandığı),
- Finansal tablolarin niteligi (örneğin, finansal tablolarin tam set finansal tablolar mı veya tek bir finansal tablo mu olduğu) ve
- Mevzuatin geçerli finansal raporlama çerçevesini belirleyip belirlemediği.

Geniş bir kullanıcı kitlesinin ortak finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak üzere tasarlanmış bir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanan finansal tablolar, genel amaçlı finansal tablolar olarak adlandırılır.

Bazı durumlarda, finansal tablolar belirli kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak üzere tasarlanan bir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanır. Bunlar, özel amaçlı finansal tablolar olarak adlandırılır. Bu durumlarda geçerli finansal raporlama çerçevesini hedef kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçları belirler.

BAGIMSIZ DENETİM STANDARDI 220

FINANSAL TABLOLARIN BAGIMSIZ DENETİMİNDE KALİTE KONTROL

Kalite kontrol sistemleri, politika ve prosedürleri, denetim şirketinin sorumluluğundadır. Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1) uyarınca denetim şirketi;

- (a) Denetim şirketinin ve personelinin, mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uyduguna ve
- (b) Denetim şirketi veya sorumlu denetçiler tarafından düzenlenen raporların, içinde bulunulan şartlara uygunluguna,

iliskin makul güvence saglayan bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamliligini saglamakla yükümlüdür.

Denetçinin amacı, yürütülen her bir denetimle ilgili olarak kendisine,

- (a) Denetimin mesleki standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun olduguna ve
 - (b) Düzenlenen denetçi raporunun içinde bulunulan şartlara uygunluguna,
- iliskin makul güvence saglayan kalite kontrol prosedürlerini uygulamaktır.

Teftis: Tamamlanan denetimlerle ilgili olarak denetim ekiplerinin, denetim şirketinin kalite kontrol politika ve prosedürlerine uygun hareket ettigine iliskin kanit saglanması amacıyla tasarlanan prosedürlerdir.

Kalite kontrol sistemi, asagidaki unsurların her birini ele alan politika ve prosedürler içerir:

- Denetim sirketi bünyesinde kaliteye iliskin liderlik sorumluluklari,
- Etik hükümler,
- Müsteri iliskisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi,
- İnsan kaynaklari,
- Denetimin yürütülmesi,
- İzleme.

Etik Kurallar mesleki etigin temel ilkelerini belirler. Bu ilkeler ise asagida yer alan hususlari içerir:

(a) Dürüstlük, (b) Tarafsizlik, (c) Mesleki yeterlik ve özen, (ç) Sir saklama, (d) Meslege uygun davranis.

BAGIMSIZ DENETIM STANDARDI 230

BAGIMSIZ DENETİMİN BELGELENDİRİLMESİ

Denetçinin amacı:

- (a) Denetçi raporunun dayanağına ilişkin yeterli ve uygun bir kayıt ve
- (b) Denetimin, BDS'lere ve mevzuat hükümlerine uygun olarak planlandığı ve yürütüldüğüne ilişkin kanıt,

sağlayan çalışma kâğıtlarını hazırlamaktır.

Tecrübeli denetçi: Uygulamalı denetim tecrübesine ve aşağıdaki hususlarda yeterli seviyede bilgiye sahip olan (denetim şirketi içinden veya dışından) kişidir:

- (i) Denetim süreçleri,
- (ii) BDS'ler ve mevzuat hükümleri,
- (iii) İşletmenin faaliyet gösterdiği iş çevresi ve
- (iv) İşletmenin faaliyet gösterdiği sektörle ilgili denetim ve finansal raporlamaya ilişkin hususlar.

Çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işleminin tamamlanması için uygun süre genellikle, denetçi raporu tarihinden itibaren en fazla altmış gündür.

BAGIMSIZ DENETİM STANDARDI 240

**FINANSAL TABLOLARIN BAGIMSIZ DENETİMİNDE BAGIMSIZ
DENETÇİNİN HİLEYE İLİSKİN SORUMLULUKLARI**

Finansal tablolardaki yanlışlıklar, hata veya hileden kaynaklanabilir. Hata ile hileyi birbirinden ayıran unsur, finansal tablolarda yanlışlığa sebep olan eylemin kasitli olarak yapılıp yapılmadığıdır.

Denetçiyi ilgilendiren iki tür kasitli yanlışlık bulunmaktadır: hileli finansal raporlamadan kaynaklanan yanlışlıklar ve varlıkların kötüye kullanılmasından kaynaklanan yanlışlıklar.

Bir denetimi BDS'lere uygun olarak yürüten bir denetçi, bir bütün olarak finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul güvence elde etmekle sorumludur. Denetimin BDS'lere uygun olarak planlanmasına ve yürütülmesine rağmen, denetimin yapısal kısıtlamaları sebebiyle kaçınılmaz olarak finansal tablolardaki bazı önemli yanlışlıkların tespit edilememesi riski vardır.

Denetçinin amaçları;

- (a) Finansal tablolardaki hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerini belirlemek ve değerlendirmek,
- (b) Hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak uygun işlerin tasarlanması ve uygulanması suretiyle bu risklere ilişkin yeterli ve uygun denetim kaniti elde etmek ve
- (c) Denetim sırasında belirlenen veya şüphelenilen hilelere karşı uygun işleri yapmaktır.

Hile: Yönetimden, üst yönetimden sorumlu olanlardan, çalışanlardan veya üçüncü taraflardan bir veya birden fazla kişinin, haksız veya yasalara aykırı bir menfaat elde etmek amacıyla yaptığı aldatma içeren kasitli eylemlerdir.

Hile riski faktörleri: Hile yapmaya teşvik eden, hile için baskı oluşturan veya hile yapma fırsatı sağlayan olay veya şartlardır.

Bir yanlışlık belirlemesi durumunda denetçi, bu yanlışlığın hile göstergesi olup olmadığını değerlendirir. Böyle bir göstergenin varlığı hâlinde ise, gerçekleşmiş

bir hilenin münferit bir vaka olma ihtimalinin düşük olduğunu kabul ederek, basta yönetimin beyan ve açıklamalarının güvenilirliği olmak üzere denetimin tüm aşamalarına ilişkin olarak söz konusu yanlışlığın etkilerini değerlendirir.

İster hileli finansal raporlama isterse varlıkların kötüye kullanılması şeklinde olsun hile;

- Hile yapmaya yönelik teşvik veya baskı,
 - Hile yapmak için algılanan bir fırsat ve
 - Eylemin bir ölçüde rasyonelleştirilmesini,
- içerir.

Hileli finansal raporlama, finansal tablo kullanıcılarını yanıltmak amacıyla, bazı tutar veya açıklamalara finansal tablolarda yer verilmemesi de dâhil olmak üzere, kasıtlı olarak yapılan yanlışlıkları içerir.

BAGIMSIZ DENETİM STANDARDI 250

FINANSAL TABLOLARIN BAGIMSIZ DENETİMİNDE İLGİLİ MEVZUATIN DIKKATE ALINMASI

İşletmenin finansal tablolarında raporlanan tutar ve açıklamaları belirleyen mevzuat hükümlerine uygunluk sağlanması dâhil olmak üzere, işletme faaliyetlerinin mevzuata uygun şekilde gerçekleştirilmesini sağlama sorumluluğu, üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde yönetime aittir.

Bu BDS, denetçinin iki farklı kategoride yer alan mevzuata ilişkin sorumluluklarını birbirinden ayırır:

- (a) Vergi ve sosyal güvenlik mevzuatı gibi, finansal tablolarda yer alan önemli

tutar ve açıklamaların belirlenmesinde dogrudan bir etkiye sahip oldugu genel olarak kabul edilen mevzuat hükümleri ve

(b) Finansal tablolarda yer alan tutar ve açıklamaların belirlenmesinde dogrudan bir etkiye sahip olmayan diger mevzuat. Ancak bu tür mevzuata uygunluk saglanması (örneğin, faaliyet lisansı şartlarına, borç ödeme gücüne ilişkin düzenleyici hükümlere veya çevreyle ilgili düzenlemelere uygunluk sağlanması), işletmenin faaliyetleri, faaliyetlerini sürdürebilme kabiliyeti veya önemli cezalardan kaçınması açısından önemli olabilir ve bu sebeple bu tür mevzuata aykırılığın, finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisi bulunabilir.

Denetçinin amaçları;

(a) Finansal tablolarda yer alan önemli tutar ve açıklamaların belirlenmesinde dogrudan bir etkiye sahip oldugu genel olarak kabul edilen mevzuat hükümlerine uygunluk sağlandığına ilişkin yeterli ve uygun denetim kaniti elde etmek,

(b) Finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilecek diger mevzuata aykırılığın belirlenmesine yardımcı olması için belirli denetim prosedürlerini uygulamak ve

(c) Denetim sırasında belirlenen aykırılık veya süphelenilen aykırılık hâllerine uygun biçimde karşılık vermektir.

Aykırılık: İşletmenin kasıtlı veya kasıtsız olarak yapmış olduğu, yürürlükteki ilgili mevzuata aykırı olan ihmal veya eylemlerdir. Bu tür ihmal veya eylemler; üst yönetimden sorumlu olanların, yönetimin veya çalışanların işletme adına veya işletmenin yerine yapmış olduğu ya da işletmenin bizzat taraf olduğu işlemleri içerir. Üst yönetimden sorumlu olanların, yönetimin veya çalışanların işletmenin faaliyetleriyle bağlantılı olmayan kişisel suistimalleri aykırılık hâlleri içinde yer almaz.

Aykırılığın finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisinin olduğu ancak finansal tablolara yeterince yansitilmediği sonucuna varması hâlinde denetçi, BDS 705

uyarinca finansal tablolarla ilgili olarak sinirli olumlu görüs (sartli görüs) veya olumsuz görüs verir.

Yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanların, denetçinin finansal tablolar için önemli olabilecek bir aykırılığın meydana gelip gelmediğini veya meydana gelmesinin muhtemel olup olmadığını değerlendirmek için yeterli ve uygun denetim kaniti toplamasını engellemesi hâlinde denetçi, BDS 705'e uygun olarak, denetimin kapsamındaki kısıtlamaya dayanarak sinirli olumlu görüs verir veya görüs vermekten kaçınır.

Denetçinin müşteri bilgilerinin gizliliğinin korunmasına ilişkin mesleki yükümlülüğü, belirlenen veya süphelenilen aykırılıkların işletme dışındaki bir tarafa rapor edilmesini engelleyebilir. Ancak denetçinin yasal sorumlulukları durumdan duruma farklılık gösterebilir ve belirli durumlarda sır saklama yükümlülüğü ilgili mevzuat veya mahkeme kararıyla ortadan kaldırılabilir.

BAGIMSIZ DENETİM STANDARDI 260

ÜST YÖNETİMDEN SORUMLU OLANLARLA KURULACAK İLETİSİM

Denetçinin amaçları;

- (a) Finansal tabloların denetimiyle ilgili sorumluluklarını ve genel hatlarıyla denetimin planlanan kapsam ve zamanlamasını açık bir şekilde üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmek,
- (b) Üst yönetimden sorumlu olanlardan denetimle ilgili bilgi almak,
- (c) Denetim sırasında yapılan ve üst yönetimden sorumlu olanların finansal raporlama süreci üzerindeki gözetim sorumluluğuyla ilgili olan önemli gözlemlerini, üst yönetimden sorumlu olanlara zamanında bildirmek ve
- (ç) Üst yönetimden sorumlu olanlarla karşılıklı ve etkin bir iletişim kurmaktır.

Üst yönetimden sorumlu olanlar: İşletmenin stratejik yönetimi ve hesap verebilirliğine ilişkin yükümlülüklerin gözetiminden sorumlu kişi, kişiler veya yapılardır (örneğin, şirketin yönetim kurulu üyeleri). Bu sorumluluk finansal raporlama sürecinin gözetimini de içerir.

Yönetim: İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde icrai sorumluluğa sahip kişi veya kişilerdir.

BAGIMSIZ DENETİM STANDARDI 265

İÇ KONTROL EKSİKLİKLERİNİN ÜST YÖNETİMDEN SORUMLU OLANLARA VE YÖNETİME BİLDİRİLMESİ

“Önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi sırasında denetçinin denetimle ilgili iç kontrolü anlaması gerekir. Denetçi söz konusu risk değerlendirmelerini yaparken; iç kontrolü - iç kontrolün etkinliği hakkında bir görüş vermek amacıyla değil-içinde bulunan şartlar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla dikkate alır.

Denetçinin amacı, denetim sırasında tespit ettiği ve mesleki muhakemesi sonucunda üst yönetimden sorumlu olanların ve yönetimin dikkatini çekmeyi gerektirecek kadar önemli olduğuna kanaat getirdiği iç kontrol eksikliklerini uygun bir biçimde üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirmektir.

İç kontrol eksikliği:

(i) Bir kontrolün, finansal tablolarda yer alan yanlışlıkları zamanında önleyemeyecek veya tespit edip düzeltemeyecek şekilde tasarlanması, uygulanması veya kullanılması veya

(ii) Finansal tablolarda yer alan yanlışlıkları zamanında önlemek veya tespit edip düzeltmek için gereken bir kontrolün bulunmaması

durumunda mevcuttur.

Önemli iç kontrol eksikliği: Denetçinin mesleki muhakemesi sonucunda, üst yönetimden sorumlu olanların dikkatini çekmeyi gerektirecek kadar önemli olduğuna kanaat getirdiği iç kontrol eksikliği veya eksikliklerin bilesimidir.

Önemli eksikliklerin yazılı olarak üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesi bu hususların önemini yansıtır ve üst yönetimden sorumlu olanların gözetim sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olur.

BAGIMSIZ DENETİM STANDARDI 300

FINANSAL TABLOLARIN BAGIMSIZ DENETIMININ PLANLANMASI

Denetimin planlanmasi, denetime yönelik genel denetim stratejisinin olusturulmasini ve denetim planinin gelistirilmesini içerir.

Denetçi genel denetim stratejisini olustururken:

- (a) Denetimin kapsamini tanımlayan denetimin özelliklerini belirler.
- (b) Denetimin zamanlamasını ve kurulması gereken iletişimlerin niteliğini planlamak amacıyla denetimin raporlama amaçlarını belirler.
- (c) Mesleki muhakemesini kullanarak, denetim ekibinin çalışmalarının yönlendirilmesinde önemli olduğunu düşündüğü faktörleri mütalaa eder.
- (ç) Ön denetim çalışmaları sonuçlarını ve -uygun hâllerde- sorumlu denetçinin işletme için yürüttüğü diğer denetimlerden elde ettiği bilgilerin ilgili olup olmadığını mütalaa eder.
- (d) Denetimin yürütülmesi için ihtiyaç duyulan kaynakların niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirler.

Denetçi;

- (a) BDS 315’de belirlenmiş olan planlanan risk değerlendirme prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını,
- (b) BDS 3305’da belirlenmiş olan, yönetim beyanı düzeyinde planlanan müteakip denetim prosedürlerinin (risk değerlendirmesi sonrası uygulanan denetim prosedürlerinin) niteliği, zamanlaması ve kapsamını,
- (c) Denetimin BDS’lere uygunluğunun sağlanması amacıyla uygulanması gereken planlanmış diğer denetim prosedürlerini,

tanımlayan bir denetim planı hazırlar.

Denetçi, denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesinin, gözetiminin ve denetim ekibi üyelerinin yaptığı çalışmaların gözden geçirilmesinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını planlar.

Denetçi, aşağıdaki hususları çalışma kâğıtlarına dâhil eder:

(a) Genel denetim stratejisi,

(b) Denetim planı,

(c) Denetim sırasında, genel denetim stratejisinde veya denetim planında yapılan her türlü önemli değişiklik ile bu değişikliklerin sebepleri.

Genel denetim stratejisinin belgelendirilmesi, denetimin düzgün biçimde planlanması ve önemli konuların denetim ekibine bildirilmesi için gerekli olduğu düşünülen kilit kararların kaydedilmesidir.

Denetim planının belgelendirilmesi, risk değerlendirme prosedürlerinin ve risk olarak değerlendirilen hususlara karşı uygulanan yönetim beyanı düzeyindeki müteakip denetim prosedürlerinin planlanan niteliği, zamanlaması ve kapsamının kaydedilmesidir.

BAGIMSIZ DENETİM STANDARDI 315

İŞLETME VE ÇEVRESİNİ TANIMAK SURETİYLE “ÖNEMLİ YANLISLIK” RİSKLERİNİN BELİRLENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Denetçinin amacı, işletmenin iç kontrolü dâhil işletme ve çevresini tanımak suretiyle, finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek ve değerlendirmek ve böylece “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanması için bir dayanak oluşturmaktır.

Ciddi risk: Denetçinin, yargısına göre denetimde özellikle dikkat edilmesi gereken “önemli yanlışlık” riski olarak belirlediği ve değerlendirdiği risklerdir.

İç kontrol: Finansal raporlamanın güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği ile ilgili mevzuata uygunluk açısından işletmenin amaçlarına ulaştığına dair makul güvence sağlamak amacıyla üst yönetimden sorumlu olanlar, yönetim ve diğer personel tarafından tasarlanan, uygulanan ve sürekliliği sağlanan süreçtir. “Kontroller” terimi bir veya daha fazla iç kontrol bileşeninin herhangi bir yönünü ifade eder.

İs hayatına ilişkin riskler: İşletmenin amaçlarına ulaşma ve stratejilerini uygulama kabiliyetini olumsuz şekilde etkileyebilecek önemli şart, olay, durum, eylem veya eylemsizliklerden ya da uygun olmayan amaç ve stratejiler belirlenmesinden kaynaklanan risktir.

Risk değerlendirme prosedürleri: Finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde, hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek ve değerlendirmek amacıyla işletmenin iç kontrolü dâhil işletme ve çevresini tanımak için uygulanan denetim prosedürleridir.

Yönetim beyanları: Açık veya başka bir şekilde finansal tablolara dâhil edilen ve denetçinin meydana gelebilecek farklı türdeki muhtemel yanlışlıkları mütalaa etmek için kullandığı, yönetim tarafından sunulan beyanlardır.

Risk değerlendirme prosedürleri aşağıdakileri içerir:

(a) Yönetimin, -varsa-iç denetim fonksiyonundaki uygun kişilerin ve denetçinin muhakemesine göre hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesinde yardımcı olabilecek bilgiye sahip olan işletme içindeki diğer kişilerin sorgulanması

(b) Analitik prosedürler

(c) Gözlem ve tetkik

Denetçi, yönetim beyanı düzeyindeki “önemli yanlışlık” risklerini değerlendirmek için hakkında kanaat edinilmesinin gerekli olduğuna karar verdiği denetimle ilgili kontrol faaliyetleri hakkında kanaat edinir ve “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşılık veren müteakip denetim prosedürlerini tasarlar. Bir denetim, finansal tablolardaki her bir önemli işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklamaya veya bunlarla ilgili olan her yönetim beyanına ilişkin kontrol faaliyetlerinin hakkında kanaat edinilmesini gerektirmez.

Denetçi, müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasına dayanak teskil etmesi amacıyla:

(a) Finansal tablo düzeyinde ve

(b) İşlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyinde,

“önemli yanlışlık” risklerini belirler ve değerlendirir.

Bu amaçla denetçi;

(a) Risklerle ilgili kontroller hakkında kanaat edinilmesi dâhil, işletme ve çevresini tanıma süreci boyunca finansal tablolardaki işlem sınıflarını, hesap bakiyelerini ve açıklamaları (bu tür açıklamaların nicel veya nitel yönleri dâhil) dikkate alarak riskleri belirler,

(b) Belirlenen riskleri değerlendirir; bu risklerin, bir bütün olarak finansal tablolarla daha yaygın bir şekilde ilgili olup olmadığını ve potansiyel olarak birçok yönetim beyanını etkileyip etkilemediğini değerlendirir,

(c) Test etmek istediği ilgili kontrolleri dikkate alarak, belirlenen riskleri yönetim beyanı düzeyinde yanlışlığa sebep olabilecek hususlarla ilişkilendirir ve

(ç) Birden fazla yanlışlık bulunması ihtimâli dâhil yanlışlık ihtimâlini ve potansiyel bir yanlışlığın önemli bir yanlışlık olarak sonuçlanıp sonuçlanmayacağını mütalaa eder.

Denetçi, hangi risklerin ciddi risk olduğu konusunda yargıda bulunurken, asgari olarak aşağıdaki hususları mütalaa eder:

(a) Riskin hile kaynaklı bir risk olup olmadığı,

(b) Riskin, ekonomi, muhasebe ve diğer alanlardaki önemli güncel gelişmelerle ilgisinin bulunup bulunmadığı ve dolayısıyla özel bir dikkat gerektirip gerektirmediğı,

(c) İşlemlerin karmaşıklığı,

(ç) Riskin ilişkili taraflarla yapılan önemli işlemleri içerip içermediğı,

(d) Riskle ilgili finansal bilgilerin ölçümündeki -özellikle geniş bir aralıkta ölçüm belirsizliği içeren ölçümlerdeki-subjektiflik derecesi ve

(e) Riskin, işletmenin olağan faaliyetlerinin dışında kalan veya olağan dışı görünen önemli işlemler içerip içermediğı.

BAGIMSIZ DENETİM STANDARDI 320

BAGIMSIZ DENETİMİN PLANLANMASI VE YÜRÜTÜLMESİNDE ÖNEMLİLİK

Finansal raporlama çerçeveleri, önemlilik kavramını genellikle finansal tabloların hazırlanması ve sunumu kapsamında ele alır. Finansal raporlama

çerçeveleri, önemliliği farklı açılardan ele alabilmelerine rağmen, genellikle aşağıdaki açıklamaları yaparlar:

- Genel olarak eksiklik ve yanlışlıkların -tek başına veya toplu olarak-finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, söz konusu eksiklik ve yanlışlıklar önemli olarak değerlendirilir.
- Önemliliğe ilişkin yargılara, içinde bulunan şartlar çerçevesinde varılır ve bu yargılar, yanlışlığın büyüklüğünden veya niteliğinden ya da bu ikisinin bilesiminden etkilenir.
- Finansal tablo kullanıcıları için önemli olan hususlar hakkındaki yargılar, kullanıcıların bir grup olarak ortak finansal bilgi ihtiyaçlarının dikkate alınmasına dayanır. Yanlışlıkların, ihtiyaçları birbirinden oldukça farklı olabilecek belirli bireysel kullanıcılar üzerindeki muhtemel etkisi dikkate alınmaz.

Denetçi önemlilik kavramını;

- Denetimin planlanmasında ve yürütülmesinde,
 - Belirlenen yanlışlıkların denetim üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesinde ve
 - Varsa, düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki ve denetçi raporundaki görüşün oluşturulmasındaki etkilerinin değerlendirilmesinde,
- kullanır.

“Performans önemliliği” terimi, bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenmiş önemlilikten daha düşük olarak belirlenen tutar veya tutarları ifade eder. Performans önemliliğinin belirlenme amacı ise, düzeltilmemiş yanlışlıklar ile tespit edilmemiş yanlışlıkların toplamının, bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemliliği aşması ihtimalini uygun bir seviyeye indirmektir. Uygun hâllerde performans önemliliği, belirli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri

veya açıklamalar için önemlilik düzeyi veya düzeylerinin altında belirlenen tutar veya tutarları da ifade eder.

Denetçi, “önemli yanlışlık” risklerini değerlendirmek ve müteakip denetim prosedürlerinin niteliğine, zamanlamasına ve kapsamına karar vermek amacıyla performans önemliliğini belirler

Denetçi aşağıdaki tutarlar ile bu tutarların belirlenmesinde dikkate alınan etkenleri çalışma kâğıtlarına dâhil eder:

- (a) Bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemlilik,
- (b) Uygun hâllerde belirli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar için belirlediği önemlilik düzeyi veya düzeyleri,
- (c) Performans önemliliği ve
- (ç) Denetim yürütülürken (a)-(c) bentlerine ilişkin olarak yapılan tüm değişiklikler.

Finansal tabloların denetiminin yürütülmesinde denetçinin genel amaçları:

- Bir bütün olarak finansal tabloların, hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek,
- Böylece finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair bir görüş vermek ve
- Denetçi bulgularına uygun olarak finansal tablolar hakkında raporlama yapmak ve BDS’lerin zorunlu tuttuğu bildirimlerde bulunmaktır.

Denetçi denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek amacıyla yeterli ve uygun denetim kaniti elde ederek makul bir güvence sağlar. Denetim riski, finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermesine rağmen, denetçinin

duruma uygun olmayan bir denetim görüsü vermesi riskidir. Denetim riski, “önemli yanlışlık” riski ile tespit edememe riskinin bir fonksiyonudur. Denetçi, denetim riskini ve önemliliği denetim boyunca özellikle aşağıdaki durumlarda göz önünde bulundurur:

- (a) “Önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesinde ve değerlendirilmesinde,
- (b) Müteakip denetim prosedürlerinin niteliğinin, zamanlamasının ve kapsamının belirlenmesinde,
- (c) Düzeltilmemiş yanlışlıkların -varsa-finansal tablolar üzerindeki ve denetçi raporundaki görüşün oluşturulması üzerindeki etkisinin değerlendirilmesinde.

Denetimin sadece, münferit olarak önemli yanlışlıkları tespit edecek şekilde planlanması, münferit olarak önemli olmayan yanlışlıkların toplu olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermesine sebep olabileceği gerçeğinin göz ardı edilmesine yol açar ve tespit edilmemiş muhtemel yanlışlıklar için hiçbir marj bırakmaz. Performans önemliliği (bir veya birden fazla tutar olarak tanımlanan), düzeltilmemiş yanlışlıklar ile tespit edilmemiş yanlışlıklar toplamının bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemlilik değeri ihtimalini uygun bir seviyeye indirmek amacıyla belirlenir. Benzer şekilde, belirli bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklama için belirlenen önemlilik düzeyine ilişkin performans önemliliği, ilgili işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamadaki düzeltilmemiş yanlışlıklar ile tespit edilmemiş yanlışlıklar toplamının bunlara ilişkin önemlilik düzeyini asması ihtimalini uygun bir seviyeye indirmek amacıyla belirlenir. Performans önemliliğinin belirlenmesi basit bir mekanik hesaplama değildir ve mesleki muhakemede bulunulmasını içerir. Performans önemliliği, denetçinin risk değerlendirme prosedürlerinin uygulanması sırasında güncellediği işletmeye ilişkin anlayışından, geçmiş denetimlerde belirlenen yanlışlıkların niteliği ve boyutundan, dolayısıyla denetçinin mevcut dönemdeki yanlışlıklara ilişkin beklentilerinden etkilenir.

BAGIMSIZ DENETİM STANDARDI 330

**BAGIMSIZ DENETÇİNİN RISK OLARAK DEĞERLENDİRİLMİŞ
HUSUSLARA KARŞI YAPACAKI İŞLER**

Denetçinin amacı, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirdiği risklere karşı yapılacak uygun işleri tasarlamak ve uygulamak suretiyle yeterli ve uygun denetim kaniti elde etmektir.

Kontrol testi: Yönetim beyanı düzeyindeki önemli yanlışlıkları önleme veya tespit edip düzeltmede kontrollerin işleyiş etkinliğini değerlendirmek üzere tasarlanmış denetim prosedürüdür.

Maddi doğrulama prosedürü: Yönetim beyanı düzeyindeki önemli yanlışlıkları tespit etmek üzere tasarlanmış denetim prosedürüdür. Maddi doğrulama prosedürleri aşağıdakilerden oluşur:

- (i) Detay testleri (işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin detay testleri) ve
- (ii) Analitik maddi doğrulama prosedürleri.

Denetçi uygulanacak müteakip denetim prosedürlerini tasarlarken:

(a) Her bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için yönetim beyanı düzeyindeki “önemli yanlışlık” riskine ilişkin değerlendirmenin aşağıdakileri de içeren gerekçelerini dikkate alır:

(i) İlgili işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamanın belirli özellikleri sebebiyle önemli yanlışlık bulunması ihtimali (yapısal risk) ve

(ii) Risk değerlendirmesinin ilgili kontrolleri dikkate alıp almadığı (kontrol riski); dolayısıyla, kontrollerin etkin biçimde işleyip işlemediğine karar vermek amacıyla denetçinin denetim kaniti elde etmesinin gerekip gerekmediği (denetçi, maddi doğrulama prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken kontrollerin işleyiş etkinliğine güvenmek isteyebilir).

(b) Yaptığı risk değerlendirmesi sonucunda belirlediği risk düzeyi ne kadar yüksekse, o kadar fazla ikna edici denetim kaniti elde eder.

Denetçi asagidaki durumlarda, ilgili kontrollerin isleyis etkinliklerine iliskin yeterli ve uygun denetim kaniti elde etmek amaciyla kontrol testlerini tasarlar ve uygular:

(a) Denetçinin yönetim beyani düzeyinde ortaya çıkan “önemli yanlışlık” risklerine iliskin yaptigi degerlendirme, kontrollerin etkin bir sekilde isledigine dair bir beklenti içeriyorsa (denetçi, maddi doğrulama prosedürlerinin niteligini, zamanlamasini ve kapsamini belirlerken kontrollerin etkin bir sekilde isledigine güvenmek istiyorsa) veya

(b) Maddi doğrulama prosedürleri, tek baslarına, yönetim beyanına iliskin yeterli ve uygun denetim kaniti sağlayamıyorsa.

Denetçi, ilgili kontrollerin isleyis etkinligini degerlendirirken, maddi doğrulama prosedürleri araciligıyla tespit edilen yanlışlıkların, kontrollerin etkin sekilde islemedigine isaret edip etmedigi konusunda degerlendirme yapar. Ancak maddi doğrulama prosedürleri sonucunda yanlışlık tespit edilmemis olması, test edilen yönetim beyanlarına iliskin kontrollerin, etkin olduguna dair denetim kaniti sağlamaz.

Güvenmeyi düşündüğü kontrollerde sapmalar tespit etmesi hâlinde denetçi, bu hususları ve muhtemel sonuçlarını anlamak üzere özel sorgulamalar yapar ve:

(a) Uygulanan kontrol testlerinin kontrollere güven duyulması için uygun bir dayanak teskil edip etmedigine,

(b) İlâve kontrol testlerinin gerekip gerekmedigine veya

(c) Maddi doğrulama prosedürlerini kullanmak suretiyle muhtemel yanlışlık risklerine karşılık vermenin gerekip gerekmedigine,

karar verir.

Denetçi, yönetim beyani düzeyinde “önemli yanlışlık” riski olarak

değerlendirilen bir riskin ciddi risk olduğuna karar vermesi hâlinde, özellikle o riske karşılık veren bir maddi doğrulama prosedürü uygulanır. Ciddi riske karşı yalnızca maddi doğrulama prosedürlerinin uygulanacak olması hâlinde, bu prosedürler detay testlerini de içerir.

Ara dönemde, “önemli yanlışlık” risklerini değerlendirirken beklemediği yanlışlıkları tespit etmesi hâlinde denetçi, ilgili risk değerlendirmesinin ve ara dönemden sonra kalan dönemi kapsayan maddi doğrulama prosedürlerinin planlanan niteliğinin, zamanlamasının ve kapsamının değiştirilmesinin gerekip gerekmediğini değerlendirir.

Denetçi, finansal tabloların genel sunumunun geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olup olmadığını değerlendirmek amacıyla denetim prosedürleri uygulanır. Söz konusu değerlendirmeyi yaparken denetçi, finansal tabloların aşağıdakileri uygun bir şekilde yansıtabilecek biçimde sunulup sunulmadığını mütalaa eder:

- Finansal bilgilerin ve bu bilgilerin dayanağını oluşturan işlem, olay ve şartların sınıflandırılması ile açıklanması ve
- Finansal tabloların sunumu, yapısı ve içeriği

Denetçi, finansal tablolara ilişkin önemli yönetim beyanlarına dair yeterli ve uygun denetim kaniti elde edememiş ise, daha fazla denetim kaniti elde etmeye çalışır. Denetçi, yeterli ve uygun denetim kaniti elde edemiyor ise, sınırlı olumlu görüş (sartlı görüş) verir veya söz konusu finansal tablolar hakkında görüş vermekten kaçınır.

BAGIMSIZ DENETİM STANDARDI 402

HİZMET KURULUSU KULLANAN BİR İŞLETMENİN BAGIMSIZ DENETİMİNDE DIKKATE ALINACAK HUSUSLAR

Hizmet alan işletme, bir hizmet kuruluşunun hizmetlerini kullandığında kullanıcı işletmenin denetçisinin amaçları:

(a) “Önemli yanlışlık” risklerini tespit etmeye ve değerlendirmeye yetecek ölçüde, hizmet kuruluşundan sağlanan hizmetlerin niteliği ve önemi ile bu hizmetlerin hizmet alan işletmenin denetimle ilgili iç kontrolüne etkisini anlamak ve

(b) Bu risklere karşı denetim prosedürlerini tasarlamak ve uygulamaktır.

Alt hizmet kuruluşu: Hizmet alan işletmelere finansal raporlamayla ilgili bilgi sistemlerinin parçası olan hizmetlerden bazılarını sağlamak amacıyla başka bir hizmet kuruluşu tarafından kullanılan hizmet kuruluşudur.

Hizmet alan işletmenin tamamlayıcı kontrolleri: Hizmet kuruluşunun, hizmetini tasarlarken hizmet alan işletmeler tarafından uygulanacağını varsaydığı ve (kontrol amaçlarına ulaşmak için gerekli hâllerde) sistemin tanımında belirlenmiş kontrollerdir.

Hizmet kuruluşunun sistemi: Hizmet kuruluşu denetçisinin raporunda kapsanan hizmetleri hizmet alan işletmelere sağlamak için hizmet kuruluşunca tasarlanan, uygulanan ve sürdürülen politika ve prosedürlerdir.

BAGIMSIZ DENETİM STANDARDI 450

**BAGIMSIZ DENETİMİN YÜRÜTÜLMESİ SIRASINDA BELİRLENEN
YANLIŞLIKLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Denetçinin amacı,

- (a) Belirlenen yanlışlıkların denetim üzerindeki etkisini ve
- (b) Varsa, düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkisini, değerlendirmektir.

Düzeltilmemiş yanlışlıklar: Denetim boyunca denetçi tarafından biriktirilmiş (bir araya getirilmiş) ve düzeltilmemiş yanlışlıklardır.

Yanlışlık: Bir finansal tablo kaleminin raporlanan tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması ile aynı kalemin geçerli finansal raporlama çerçevesine göre olması gereken tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması arasındaki farklılıktır. Yanlışlıklar hata veya hileden kaynaklanabilir

Denetçinin finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığına (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayıp sağlamadığına) ilişkin bir görüş verdiği durumlarda, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir şekilde sunulması (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlaması) için; tutar, sınıflandırma, sunum veya açıklamalarda yapılmasının gerekli olduğunu düşündüğü düzeltmeler de yanlışlık kapsamındadır.

Mevzuatla yasaklanmadığı sürece denetçi, denetim boyunca biriktirilen tüm yanlışlıkları yönetimin uygun bir kademesine zamanında bildirir. Denetçi, yönetimden söz konusu yanlışlıkları düzeltmesini talep eder.

Yönetimin, denetçi tarafından bildirilen yanlışlıkların bazılarını veya tamamını düzeltmeyi reddetmesi hâlinde denetçi, yönetimin düzeltme yapmama

gerekçeleri hakkında bir kanaate ulaşır ve bir bütün olarak finansal tabloların önemli bir yanlışlık içerip içermediğini değerlendirirken bu kanaatini dikkate alır.

Mevzuatla yasaklanmadığı sürece denetçi, düzeltilmemiş yanlışlıkları ve bunların -tek basına veya toplu olarak-denetçi raporundaki görüşü üzerinde yapabileceği etkiyi, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirir. Denetçi yaptığı bildirimde, düzeltilmemiş önemli yanlışlıkları münferit olarak tanımlar ve bu yanlışlıkların düzeltilmesini talep eder.

Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlara ayrıca, önceki dönemlere ilişkin düzeltilmemiş yanlışlıkların ilgili işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar ile bir bütün olarak finansal tablolar üzerindeki etkisini bildirir.

Denetçi, yönetimden ve -uygun hâllerde-üst yönetimden sorumlu olanlardan, düzeltilmemiş yanlışlıkların -tek basına ve toplu hâlde-bir bütün olarak finansal tablolar üzerindeki etkisinin önemsiz olduğu kanaatine varıp varmadıklarına ilişkin yazılı bir beyan talep eder.

Denetçi, çalışma kâğıtlarında aşağıdaki hususlara yer verir:

- (a) Altında kalan yanlışlıkların bariz biçimde önemsiz sayılacağı tutara,
- (b) Denetim boyunca biriktirilen tüm yanlışlıklara ve bunların düzeltilip düzeltilmediğine ve
- (c) Düzeltilmemiş yanlışlıkların -tek basına veya toplu olarak-önemli olup olmadığı hakkında vardığı sonuca ve bu sonucun gerekçesine

Bu BDS denetçinin, denetim boyunca belirlediği bariz biçimde önemsiz sayılanlar dışındaki yanlışlıkları biriktirmesini zorunlu kılar. “Bariz biçimde önemsiz sayılan” ibaresi “önemli değil” ibaresiyle aynı anlami tasımaz. Bariz

biçimde önemsiz sayılan yanlışlıklar, büyüklük sıralaması bakımından (daha küçüktür) veya nitelik bakımından önemli olduğuna karar verilecek yanlışlıklardan tamamen farklıdır ve -tek başına veya toplu olarak-ele alındıklarında ve büyüklük, nitelik veya şartları bakımından değerlendirildiklerinde bariz biçimde dikkate almaya değmeyecek yanlışlıklardır.

BAGIMSIZ DENETİM STANDARDI 500

BAGIMSIZ DENETİM KANITLARI

Denetçinin amacı, görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara ulaşabilmek amacıyla yeterli ve uygun denetim kaniti elde etmesini sağlayacak denetim prosedürlerini tasarlamak ve uygulamaktır.

Denetim kaniti: Denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara ulaşırken kullandığı bilgilerdir. Denetim kanitleri, finansal tablolara dayanak (temel) oluşturan muhasebe kayıtlarındaki bilgiler ile diğer kaynaklardan elde edilen bilgileri içerir.

Denetim kanitinin uygunluğu: Denetim kanitinin kalitesinin ölçütüdür. Bir başka ifadeyle, denetçi görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara destek sağlama açısından, denetim kanitinin ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliğidir.

Denetim kanitinin yeterliliği: Denetim kanitinin miktarının ölçütüdür. İhtiyaç duyulan denetim kaniti miktarı, denetçinin “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmesinden ve ilgili denetim kanitinin kalitesinden etkilenir.

Muhasebe kayıtları: Açılış kayıtları ve destekleyici kayıtlar (elektronik fon transferine ilişkin kayıtlar ile çekler gibi); faturalar; sözleşmeler; defteri kebir ve yardımcı defterler, yevmiye kayıtları, yevmiye kayıtlarında yer almayan finansal tablo düzeltmeleri; hesaplamalar, mutabakatlar, açıklamalar ve maliyet dağıtımıyla ilgili olan çalışma kâğıtları ve çizelgeler gibi diğer kayıtlardır.

Yönetimin faydalandığı uzman: Muhasebe veya denetimden başka bir alanda uzmanlığa sahip olan ve finansal tabloların hazırlanmasına yardımcı olması

amaciyla, ilgili alandaki çalışmaları işletme tarafından kullanılan kisi veya kuruluştur.

İşletme tarafından oluşturulan bir bilgiyi kullanması durumunda denetçi, amaçları açısından bu bilginin yeterince güvenilir olup olmadığını değerlendirir. Denetçi bu değerlendirmeyi yaparken, içinde bulunulan şartlar altında gerekli olduğu ölçüde:

- (a) Bilginin doğruluğuna ve tamliğina ilişkin denetim kaniti elde eder ve
- (b) Bilginin denetçinin amaçları açısından, yeterince açık ve ayrıntili olup olmadığını değerlendirir

Denetim kanitları, denetçinin görüş ve raporunun desteklenmesi için gereklidir. Denetim kanitları nitelik olarak kümülatiftir ve öncelikle denetim sırasında uygulanan denetim prosedürlerinden elde edilir. Bununla birlikte denetim kanitları, daha önce yürütölen denetimlerden (denetçinin önceki denetimden bu yana, bilgilerin cari denetimle olan ilgisini etkileyebilecek değisikliklerin olup olmadığına karar vermesi şartıyla⁶) veya denetim şirketinin müşteri ilişkisinin kurulması ve devam ettirilmesine ilişkin kalite kontrol prosedürleri gibi diğer kaynaklardan elde edilen bilgileri de içerebilir. İşletme içindeki ve dışındaki diğer kaynakların yani sıra, işletmenin muhasebe kayıtları da önemli bir denetim kaniti kaynağıdır. Ayrıca, denetim kaniti olarak kullanılabilen bilgiler, yönetimin faydalandığı bir uzman tarafından hazırlanmış olabilir. Denetim kaniti, yönetim beyanlarını destekleyen ve doğrulayan bilgiler ile bu beyanlarla çelişen her tür bilgiyi kapsar. Ayrıca, bazı hâllerde bilginin bulunmaması durumu da (örneğin, yönetimin talep edilen bir konuda gerekli açıklamada bulunmayı reddetmesi) denetçi tarafından kullanılır ve böylelikle bu da bir denetim kaniti teskil eder.

Denetçi görüşünün oluşturulmasına yönelik denetçi çalışmalarının büyük bir bölümünü, denetim kanitlarının elde edilmesi ve değerlendirilmesi oluşturur. Denetim kaniti elde edilmesine yönelik denetim prosedürleri; sorgulamanın yani sıra tetkik, gözlem, teyit, yeniden hesaplama, yeniden uygulama ve analitik

prosedürleri (çoğu zaman bunların birlesimini) içerir. Sorgulama, önemli denetim kanıtları sağlayabilir hatta yanlışlığa ilişkin kanıt oluşturabilir ancak genellikle, yönetim beyanı düzeyinde önemli bir yanlışlığın olmadığına veya kontrollerin işleyiş etkinliğine ilişkin tek başına yeterli denetim kanıtı sağlamaz.

Denetçi, denetim riskini (finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermesine rağmen denetçinin duruma uygun olmayan bir görüş vermesi riski) kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiğinde, makul güvence sağlanmış olur.

Denetim kanıtının yeterliliği ve uygunluğu birbiriyle ilişkilidir. Yeterlilik, denetim kanıtının miktarının ölçütüdür. İhtiyaç duyulan denetim kanıtı miktarı, denetçinin “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmesinden (risklerin daha yüksek olduğunun değerlendirilmesi sebebiyle muhtemelen daha fazla denetim kanıtı gerekecektir) ve ilgili denetim kanıtının kalitesinden (denetim kanıtının kalitesi arttıkça daha az denetim kanıtı gerekebilir) etkilenir. Ancak daha fazla denetim kanıtının elde edilmesi, denetim kanıtının düşük olan kalitesini telafi etmeyebilir.

Uygunluk, denetim kanıtının kalitesinin ölçütüdür. Diğer bir ifadeyle uygunluk, denetçi görüşünün dayanağını oluşturan sonuçların desteklenmesi bakımından denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliğidir.

Denetim kanıtının güvenilirliği, kanıtın kaynağı ile niteliğinden etkilenir ve kanıtın elde edildiği şartlara bağlıdır.

Denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek ve böylece denetçi görüşüne dayanak oluşturacak makul sonuçlara ulaşmak için yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilip edilmediği, mesleki muhakeme konusudur.

Tetkik; işletme içinden veya disinden elde edilen, basili veya elektronik ortamda ya da başka bir depolama ortamında bulunan kayıt veya belgelerin incelenmesini ya da varlıkların fiziki olarak incelenmesini içerir. Kayıt ve belgelerin tetkiki; bu kayıt ve belgelerin niteliği ile kaynağına ve (bu kayıt ve belgelerin işletme içi kayıt ve belgeler olması durumunda) bunların oluşturulmasına ilişkin kontrollerin etkinliğine bağlı olarak, farklı güvenilirlik derecelerinde denetim kaniti sağlar. Yetkilendirmeye ilişkin kanit elde etmek için kayıtlar üzerinde yapılan tetkik, kontrol testi olarak kullanılan tetkike örnek olarak verilebilir.

Gözlem, baskaları tarafından uygulanan bir süreç veya prosedürün izlenmesidir (örneğin, işletme personeli tarafından yapılan stok sayımının veya kontrol faaliyetlerinin denetçi tarafından gözlemlenmesi). Gözlem, bir süreç veya prosedürün işleyisiyle ilgili denetim kaniti sağlar fakat yapıldığı zamanla sınırlıdır. Süreç veya prosedürün gözlemleniyor olması, bunların uygulanma şeklini etkileyebilir.

Dis teyit, üçüncü bir tarafın (teyit eden taraf) doğrudan denetçiye basili, elektronik ortamda ya da başka bir depolama ortamında verdiği yazılı yanıtı elde edilen denetim kanitini ifade eder. Dis teyit prosedürleri genellikle, belirli hesap bakiyeleri ve bunların unsurlarıyla bağlantılı yönetim beyanlarının ele alınması söz konusu olduğunda ihtiyaca uygundur. Ancak, dis teyitlerin kullanımının yalnızca hesap bakiyeleriyle sınırlandırılmaması gerekir. Örneğin denetçi, işletmenin üçüncü taraflarla yaptığı anlaşmaların şartlarına veya üçüncü taraflarla yapılan işlemlere ilişkin teyit talep edebilir. Teyit talebi, sözleşmede herhangi bir değişiklik yapıp yapılmadığını, yapılmısa bu konuyla ilgili ayrıntıları öğrenmek üzere tasarlanabilir.

Yeniden hesaplama, belge veya kayıtların matematiksel doğruluğunun kontrolüdür. Yeniden hesaplama, manuel veya elektronik olarak yapılabilir.

Yeniden uygulama, aslen isletmenin iç kontrolünün bir parçası olarak uygulanmış olan prosedür veya kontrollerin, denetçi tarafından bağımsız bir şekilde yürütülmesidir.

Analitik prosedürler, finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki anlamlı ilişkilerin analiz edilmesi yoluyla finansal bilgilerin değerlendirilmesidir. Analitik prosedürler, beklenen değerlerden önemli miktarda farklılık arz eden veya diğer ilgili bilgilerle tutarsızlık gösteren belirlenmiş dalgalanma ya da ilişkilerin gerektiğinde araştırılmasını da kapsar.

Sorgulama, işletme içindeki veya dışındaki bilgili kişilerden, finansal ve finansal olmayan konularda bilgi alınmasıdır. Sorgulama, diğer denetim prosedürlerine ek olarak denetim sırasında yoğun bir şekilde kullanılır. Sorgulamalar, resmi olarak yapılan yazılı sorgulamalardan resmi olmayan sözlü sorgulamalara kadar çeşitli şekillerde yapılabilir. Sorgulamalara verilen cevapların değerlendirilmesi, sorgulama sürecinin ayrılmaz bir parçasıdır.

İhtiyaca uygunluk, ilgili denetim prosedürünün amacı ile -uygun hâllerde- incelenmekte olan yönetim beyanı arasındaki mantıksal ilişkiyi veya bağlantıyı ele alır. Denetim kaniti olarak kullanılacak bilginin ihtiyaca uygunluğu, testin yönünden etkilenebilir. Örneğin, bir denetim prosedürünün amacı, ticari borçların var olması veya değerlemesi açısından olması gerekenden fazla gösterilip gösterilmediğinin test edilmesi olduğunda, kayıtlı olan ticari borçların test edilmesi ihtiyaca uygun bir denetim prosedürü olabilir. Öte yandan, ticari borçların var olması veya bu borçların değerlemesi açısından olması gerekenden az gösterilip gösterilmediği test edilirken, kayıtlı olan ticari borçların test edilmesi ihtiyaca uygun olmayacaktır. Bunun yerine ödenmemiş faturalar, tedarikçilerin beyanları, eslesmeyen alındı belgeleri ve sonraki dönemde yapılan ödemeler gibi bilgilerin test edilmesi ihtiyaca uygun olabilir.

Kontrol testleri, kontrollerin yönetim beyanı düzeyindeki önemli yanlışlıkların önlenmesi veya tespit edilerek düzeltilmesi konusundaki işleyiş etkinliğini

değerlendirmek amacıyla tasarlanır. Kontrol testlerinin ihtiyaca uygun denetim kaniti elde etmek amacıyla tasarlanması, bir kontrolün performansını gösteren tanımlayıcı şartlar (özellik veya nitelikler) ile yeterli performanstan uzaklaşıldığına işaret eden sapma şartlarının belirlenmesini içerir. Bu şartların mevcudiyeti veya yokluğu daha sonra denetçi tarafından test edilebilir.

Maddi doğrulama prosedürleri, yönetim beyanı düzeyindeki önemli yanlışlıkların tespit edilmesi için tasarlanır ve detay testleri ile analitik maddi doğrulama prosedürlerinden oluşur. Maddi doğrulama prosedürlerinin tasarlanması, ilgili yönetim beyanında yanlışlık oluşturan ve testin amacıyla ilgili olan şartların belirlenmesini kapsar.

Denetim kaniti olarak kullanılacak bilgilerin ve dolayısıyla denetim kanitinin güvenilirliği, -ilgili hâllerde-bilginin hazırlanması ve korunması üzerindeki kontroller dâhil olmak üzere denetim kanitinin elde edildiği şartlardan, kanitin kaynağından ve niteliğinden etkilenir. Bu sebeple, farklı türdeki denetim kanitlerinin güvenilirliğine ilişkin genellemeler önemli istisnalara tabidir. Denetim kaniti olarak kullanılacak bilgiler işletme dışından elde edilse dahi, bu kanitlerin güvenilirliğini etkileyebilecek durumlar mevcut olabilir. Örneğin, bağımsız bir dış kaynaktan elde edilen bilgi, kaynağın yeterli bilgiye sahip olmaması veya yönetimin faydalandığı uzmanın tarafsız olmaması durumunda güvenilir olmayabilir.

BAGIMSIZ DENETİM STANDARDI 501

BAGIMSIZ DENETİM KANITLARI – BELİRLİ KALEMLER İÇİN DİKKATE ALINMASI GEREKEN ÖZEL HUSUSLAR

Denetçinin amacı;

(a) Stokların mevcudiyeti (var olması) ve durumuna,

(b) Isletmenin dâhil olduğu dava ve iddialarin (hukuki anlas mazliklarin) tam ligina,

(c) Faaliyet bölümlerine ilisk in bilgilerin geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak sunulmas i ve açıklanmas ina

ilisk in yeterli ve uygun denetim kaniti elde etmektir.

BAGIMSIZ DENETİM STANDARDI 505

DIS TEYITLER

BDS 500 uyarınca denetim kanitinin güvenilirliği, kanitin kaynagından ve niteliğinden etkilenir ve kanitin elde edildiği şartlara bağlıdır. BDS 500 ayrıca denetim kanitleri için geçerli olan aşağıdaki genellemeleri içerir:

- Denetim kaniti, işletme dışındaki bağımsız kaynaklardan elde edilmesi durumunda daha güvenilirdir.
- Doğrudan denetçi tarafından elde edilen denetim kaniti dolaylı olarak veya çıkarım yoluyla elde edilen denetim kanitinden daha güvenilirdir.
- Denetim kaniti belge şeklinde olduğunda daha güvenilirdir (fiziki, elektronik veya başka bir ortamda bulunabilir).

Dolayısıyla, denetimin şartlarına bağlı olarak, doğrudan denetçi tarafından, dış teyitlerle elde edilen denetim kaniti, işletme içinde üretilen kanitlerden daha güvenilir olabilir. Bu BDS, denetçinin ihtiyaca uygun ve güvenilir denetim kaniti elde etmek için dış teyit prosedürleri tasarlamasına ve uygulamasına yardımcı olmayı amaçlar.

Dis teyit prosedürlerini kullanırken denetçinin amacı, ihtiyaca uygun ve güvenilir denetim kaniti elde etmek için bu tür prosedürleri tasarlamak ve uygulamaktır.

Dis teyit: Denetçi tarafından üçüncü bir kısıden (teyit eden taraf) fiziki, elektronik veya başka bir ortamda doğrudan yazılı yanıt şeklinde elde edilen denetim kaniti.

İstisna: Teyit edilmesi talep edilen veya işletmenin kayıtlarında bulunan bilgiler ile teyit eden tarafın sunduğu bilgiler arasında bir farklılık olduğunu işaret eden

yanittir.

Olumlu teyit talebi: Teyit eden tarafın doğrudan denetçiye yanıt verdiği, talepte yer alan bilgilerle mutabik olup olmadığını gösteren veya kendisinden talep edilen bilgileri sunduğu taleptir.

Olumsuz teyit talebi: Teyit eden tarafın sadece, talepte yer alan bilgilerle mutabik olmaması durumunda doğrudan denetçiye yanıt verdiği taleptir.

Yanıt verilmemesi: Teyit eden tarafın olumlu bir teyit talebine yanıt vermemesi, eksik yanıt vermesi veya bir teyit talebinin teslim edilemeden geri gelmesidir.

BAGIMSIZ DENETİM STANDARDI 510

İLK BAGIMSIZ DENETİMLER – AÇILIS BAKİYELERİ

İlk denetimin yürütülmesinde denetçinin açılış bakiyelerine ilişkin amacı, aşağıdaki hususlara yönelik yeterli ve uygun denetim kaniti elde etmektir:

(a) Açılış bakiyelerinin cari dönem finansal tablolarını önemli derecede etkileyen yanlışlıklar içerip içermediği ve

(b) Açılış bakiyelerinde yansıtılan uygun muhasebe politikalarının cari dönem finansal tablolarında tutarlı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı veya bu politikalarda meydana gelen değişikliklerin geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun bir biçimde uygulanıp uygulanmadığı, yeterli şekilde sunulup sunulmadığı ve açıklanıp açıklanmadığı.

Açılış bakiyeleri: Dönem başında mevcut olan hesap bakiyeleridir. Açılış bakiyeleri önceki dönemin kapanış bakiyelerine dayanır ve önceki dönemlere ait işlem ve olaylar ile önceki dönemde uygulanan muhasebe politikalarının etkilerini yansıtır. Açılış bakiyeleri, sarta bağlı varlık ve yükümlülükler ile taahhütler gibi dönem başında var olan ve açıklanması gereken hususları da içerir.

İlk denetim:

- (i) Önceki döneme ait finansal tabloların denetlenmemiş olduğu veya
 - (ii) Önceki döneme ait finansal tabloların önceki denetçi tarafından denetlenmiş olduğu,
- denetimdir.

Önceki denetçi: Baska bir denetim şirketinde çalışan, önceki dönemde işletmenin finansal tablolarını denetlemiş olan ve cari dönem denetçisinin yerine geçtiği denetçidir.

BAGIMSIZ DENETİM STANDARDI 520

ANALİTİK PROSEDÜRLER

Denetçinin amaçları:

- (a) Analitik maddi doğrulama prosedürleri kullanıldığında ihtiyaca uygun ve güvenilir denetim kanıtları elde etmek,
- (b) Finansal tabloların denetçinin işletmeye ilişkin anlayışı (işletmeyi tanıması) ile tutarlı olup olmadığına dair genel bir sonuç oluştururken kendisine yardımcı olan analitik prosedürleri denetimin sonuna doğru tasarlamak ve uygulamaktır.

“Analitik prosedürler” terimi, finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki anlamlı ilişkilerin analiz edilmesi yoluyla, finansal bilgilerin değerlendirilmesini ifade eder. Analitik prosedürler ayrıca, beklenen değerlerden ciddi ölçüde farklılık gösteren veya diğer ilgili bilgilerle tutarsızlık gösteren belirlenmiş dalgalanmaların veya ilişkilerin gerektiğinde araştırılmasını da kapsar.

Analitik prosedürler işletmenin finansal bilgilerinin, aşağıda örnekleri verilen bilgilerle karşılaştırılmasına ilişkin değerlendirmeleri içerir:

- Önceki dönemlere ait karşılaştırmalı bilgiler.
- Bütçe veya tahminler gibi işletmenin beklenen sonuçları veya amortisman tahmini gibi denetçinin beklentileri.
- Benzer sektör bilgileri, örneğin işletmenin satışlarının ticari alacaklarına oranının, sektör ortalamasıyla veya aynı sektördeki benzer büyüklükteki işletmelerin oranlarıyla karşılaştırılması.

Analitik prosedürler aşağıdakiler gibi ilişkilerin değerlendirilmesini de içerir:

- Brüt satış kârî yüzdeleri gibi, işletmenin geçmiş verilerine dayanan tahmin edilebilir bir kalıba uyması beklenen finansal bilgi unsurları arasındaki ilişkiler.
- Ücret giderleri ile çalışan sayısı arasındaki ilişki gibi finansal bilgiler ve ilgili finansal olmayan bilgiler arasındaki ilişkiler.

BAGIMSIZ DENETİM STANDARDI 530

BAGIMSIZ DENETİMDE ÖRNEKLEME

Denetim örnekleme kullanırken denetçinin amacı, örneklemin seçildiği anakitle hakkında sonuçlara varmak için makul bir dayanak oluşturmaktır.

Anakitle: İçinden bir örneklemin seçildiği ve denetçinin hakkında sonuçlara varmak istediği veri setinin tamamıdır.

Anomali (aykırılık): Bir anakitlede bulunan yanlışlıkları veya sapmaları açıkça temsil etmeyen bir yanlışlık veya sapmadır.

Denetim örnekleme (örnekleme): Denetçinin, anakitlenin tamamı hakkında sonuçlara varması için makul bir dayanak oluşturmak üzere, tüm örnekleme birimlerine seçilme şansı sağlayacak şekilde, denetimle ilgili anakitle içindeki kalemlerin %100'ünden daha azına denetim prosedürlerinin uygulanmasıdır.

Gruplandırma: Bir anakitlenin, her biri benzer özelliklere (çoklukla parasal değere) sahip örnekleme birimi gruplarından oluşan alt gruplara bölünmesi sürecidir.

İstatistikî örnekleme: Aşağıdaki özellikleri taşıyan bir örnekleme yaklaşımıdır:

(i) Örneklem kalemlerinin rastgele (tesadüfî) olarak seçilmesi ve

(ii) Örnekleme riskinin ölçümü de dahil olmak üzere, örneklem sonuçlarının değerlendirilmesi için olasılık teorisinin kullanılması.

(i) ve (ii)'de yer alan özellikleri taşımayan bir örnekleme yaklaşımı, istatistikî olmayan örnekleme yaklaşımı olarak adlandırılır.

Örnekleme birimi: Bir anakitleyi oluşturan bağımsız kalemlerin her biridir.

Örnekleme dışı risk: Denetçinin, örnekleme riskiyle ilgili olmayan herhangi bir sebepten dolayı hatalı bir sonuca ulaşması riskidir.

Örnekleme riski: Denetçinin bir örnekleme temel alarak vardığı sonucun, aynı denetim prosedürünün anakitlenin tamamına uygulanması durumunda varılacak sonuçtan farklı olması riskidir. Örnekleme riski iki tür hatalı sonuca sebep

olabilir:

(i) Kontrol testi açısından, kontrollerin gerçekte oldugundan daha etkin oldugu sonucuna varilmasi veya detay testi açısından, önemli yanlislik bulunmasina ragmen bir yanlisligin bulunmadigi sonucuna varilmasi. Varilan bu tür bir hatali sonuç, denetimin etkinligini etkilediginden ve uygun olmayan bir denetim görüsüne sebep olma ihtimali yüksek oldugundan, denetçi öncelikli olarak bu tür hatali sonuçlari ele alır.

(ii) Kontrol testi açısından, kontrollerin gerçekte oldugundan daha az etkin oldugu sonucuna varilmasi veya detay testi açısından, önemli yanlislik bulunmamasina ragmen bir yanlisligin bulunduğu sonucuna varilmasi. Varilan bu tür bir hatali sonuç, genellikle varilan ilk sonuçların hatali oldugunun belirlenmesi için ilâve alısmaya sebep olacagından, denetimin etkinligini etkiler.

Kabul edilebilir sapma oranı: Denetçi tarafından belirlenen, öngörülen iç kontrol prosedürlerinden sapma oranı olup, anakitledeki gerçek sapma oranının denetçi tarafından belirlenen bu sapma oranını asmayacagina dair uygun bir güvence seviyesi elde etmek için belirlenir.

Kabul edilebilir yanlislik: Anakitledeki fiili yanlisligin, denetçi tarafından belirlenen parasal tutarı asmayacagina dair uygun bir güvence seviyesi elde etmek için denetçinin belirlediği parasal bir tutardır.

Denetçi rnekleme riskini kabul edilebilir düsük bir seviyeye indirmeye yetecek bir örnekleme büyüklüğüne karar verir.

Denetçi örneklemede yer alacak kalemleri, anakitledeki her bir örnekleme biriminin seçilme sansi olacak sekilde seçer.

Denetçinin tasarlanmış denetim prosedürlerini veya uygun olan alternatif prosedürleri seçilen bir kalem üzerinde uygulayamaması durumunda, söz konusu kalem, kontrol testleri açısından, öngörülen kontrolden bir sapma, detay testleri açısından ise bir yanlışlık olarak kabul edilir.

Denetçi detay testleri için, örnekleme bulduğu yanlışlıkları kullanarak anakitlenin geneli için bir öngöründe bulunur.

Denetçi;

(a) Örnekleme sonuçlarını ve

(b) Örnekleme kullanmanın, test edilen anakitle hakkında bir sonuca varmak için makul bir dayanak sağlayıp sağlamadığını

değerlendirir.

Örnekleme seçimindeki temel yöntemler, rastgele (tesadüfi) seçim, sistematik seçim ve gelişigüzel seçimdir.

BAGIMSIZ DENETİM STANDARDI 540

GERÇEĞE UYGUN DEĞERE İLİSKİN OLANLAR DÂHİL MUHASEBE TAHMİNLERİNİN VE İLGİLİ AÇIKLAMALARIN BAGIMSIZ DENETİMİ

Bazı finansal tablo kalemleri kesin olarak ölçülemez, sadece tahmin edilebilir. Bu BDS'nin amaçları doğrultusunda bu tür finansal tablo kalemleri, muhasebe tahminleri olarak ifade edilir. Yönetimin bir muhasebe tahminini oluştururken kullanabileceği bilgilerin nitelik ve güvenilirliği büyük ölçüde farklılık gösterir ve bu durum muhasebe tahminleriyle ilişkili tahmin belirsizliğinin derecesini

etkiler. Dolayısıyla tahmin belirsizliğinin derecesi, muhasebe tahminlerinin yönetimin kasitli veya kasitsiz taraflılığına açık olması da dâhil olmak üzere, söz konusu tahminlere ilişkin “önemli yanlışlık” risklerini etkiler.

Bir muhasebe tahmininin sonucu ile finansal tablolarda başlangıçta muhasebeleştirilen veya açıklanan tutar arasında farklılık olması, mutlaka finansal tablolarda yanlışlık bulunduğunu göstermez. Bu durum özellikle gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri için söz konusudur, çünkü gözlemlenen herhangi bir sonuç, finansal tablolar için ölçümün tahmin edildiği tarihten sonraki olay veya şartlardan her zaman etkilenecektir.

Denetçinin amacı, aşağıdakiler hakkında yeterli ve uygun denetim kaniti elde etmektir:

- (a) Finansal tablolarda, gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri de dâhil olmak üzere, muhasebeleştirilen veya açıklanan muhasebe tahminlerinin geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında makul olup olmadığı ve
- (b) Finansal tablolardaki ilgili açıklamaların geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında yeterli olup olmadığı.

Denetçinin nokta tahmini veya denetçinin tahmin aralığı: Yönetimin nokta tahmininin değerlendirilmesinde kullanılmak üzere denetim kanitinden elde edilen, sırasıyla tutar veya tutar aralığıdır.

Muhasebe tahmini: Kesin ölçüm yöntemlerinin olmaması durumunda parasal bir tutarın yaklaşık olarak tahmin edilmesidir. Bu terim; hem tahmin belirsizliğinin olduğu durumlarda gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülen tutar için hem de tahmin gerektiren diğer tutarlar için kullanılır. Bu BDS’nin sadece gerçeğe uygun değer üzerinden yapılan bir ölçümü içeren muhasebe tahminlerini düzenlediği yerlerde, “gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri” terimi kullanılır.

Muhasebe tahmininin sonucu: Muhasebe tahmininin konusu olan ve buna temel

teskil eden işlem(ler), olay(lar) veya şart(lar)in gerçekleşmesi sonucunda ortaya çıkan gerçek parasal tutardır.

Tahmin belirsizliği: Bir muhasebe tahmininin ve ilgili açıklamaların, tahminin ölçümündeki yapısal olarak kesinlikten yoksun olmaya açıklığıdır.

Yönetimin nokta tahmini: Bir muhasebe tahmini olarak finansal tablolarındaki açıklama veya kayıtlar için yönetim tarafından seçilen tutardır.

Yönetimin taraflılığı: Bilgilerin hazırlanmasında yönetimin tarafsız olmamasıdır.

BAGIMSIZ DENETİM STANDARDI 550

ILISKILI TARAFLAR

Iliskili taraflar birbirlerinden bagimsiz degildir. Bu nedenle çogu finansal raporlama çerçevesi, finansal tablo kullanıcılarının, bu iliskilerin niteligini ve finansal tablolar üzerindeki gerçek veya potansiyel etkilerini anlayabilmelerini saglamak amacıyla iliskili taraf iliskileri, islemleri ve bakiyelerine yönelik özel muhasebe ve açıklama hükümleri içerir. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin bu tür hükümler belirlemesi durumunda denetçi, isletmenin iliskili taraf iliskilerini, islemlerini veya bakiyelerini bu çerçevenin hükümlerine uygun olarak gerektiği gibi muhasebeleştirmemesinden veya açıklamamasından kaynaklanan “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek, değerlendirmek ve bunlara karşılık vermek için denetim prosedürlerini uygulamakla sorumludur.

Geçerli finansal raporlama çerçevesinde iliskili taraflarla ilgili herhangi bir hüküm bulunmasa veya bulunan hükümler yetersiz olsa dahi denetçi, finansal tabloların bu ilişki ve işlemlerden etkilendiği ölçüde, aşağıdaki konular hakkında bir sonuca ulaşabilmesine yetecek kadar, bu ilişki ve işlemler hakkında bilgi elde eder:

- (a) Finansal tabloların gerçeğe uygun şekilde sunulup sunulmadığı (gerçeğe uygun sunum çerçeveleri açısından),
- (b) Finansal tabloların yanıltıcı olup olmadığı (uygunluk çerçeveleri açısından).

Denetçinin amaçları:

Geçerli finansal raporlama çerçevesinde iliskili taraf hükümleri bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, aşağıdakileri gerçekleştirmeye yeterli olacak kadar iliskili taraf iliskileri ve işlemleri hakkında bilgi elde etmek:

- (i) Hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesiyle ilgili olan iliskili taraf iliskilerinden ve işlemlerinden

kaynaklanan -varsa-hile riski faktörlerini teshis edebilmek,

(ii) Elde edilen denetim kanitlarına dayanarak, finansal tabloların bu ilişki ve işlemlerden etkilendiği ölçüde aşağıdaki hususlar hakkında bir sonuca varabilmek:

- a. Finansal tabloların gerçeğe uygun şekilde sunulup sunulmadığı (gerçeğe uygun sunum çerçeveleri açısından),
- b. Finansal tabloların yanıltıcı olup olmadığı (uygunluk çerçeveleri açısından),

Ayrıca, geçerli finansal raporlama çerçevesinin ilişkili taraflara ilişkin hükümler belirlemesi durumunda, ilişkili taraf ilişkileri ve işlemlerinin finansal raporlama çerçevesine uygun olarak belirlendiği, muhasebeleştirildiği ve açıklandığı konusunda yeterli ve uygun denetim kaniti elde etmek.

BAGIMSIZ DENETİM STANDARDI 560

BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLAR

Finansal tablolar, finansal tabloların tarihinden sonra gerçekleşen bazı olaylardan etkilenebilir. Birçok finansal raporlama çerçevesi bu tür olayları özel olarak ele alır. Finansal raporlama çerçeveleri bilanço tarihinden sonraki olayları genellikle ikiye ayırır:

- (a) Finansal tabloların tarihi itibarıyla mevcut olan durumları teyit eden olaylar,
- (b) Finansal tabloların tarihinden sonra ortaya çıkan durumları gösteren olaylar.

Denetçi raporunun tarihi, bu tarihe kadar gerçekleşen ve denetçinin haberdar olduğu işlem ve olayların etkisinin denetçi tarafından dikkate alındığı hususunda rapor kullanıcılarını bilgilendirir.

Denetçinin amaçları:

(a) Finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında gerçekleşen ve finansal tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren olayların, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca, söz konusu finansal tablolara uygun şekilde yansitilip yansitilmediği konusunda yeterli ve uygun denetim kaniti elde etmek ve

(b) Denetçi raporu tarihinden sonra haberdar olduğu ve denetçi raporu tarihinde haberdar olmuş olması durumunda raporunu değiştirmesine sebep olabilecek durumlara uygun şekilde karşılık vermektir.

Bilanço tarihinden sonraki olaylar: Finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasındaki dönemde gerçekleşen olaylar ile denetçinin, denetçi raporu tarihinden sonra haberdar olduğu durumlardır.

Denetçi raporu tarihi: Denetçinin, finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna verdiği tarihtir.

Finansal tabloların onaylandığı tarih: İlgili dipnotlar da dâhil olmak üzere, finansal tabloları oluşturan bütün tabloların hazırlandığı ve işletmedeki yetkili kişilerin bu finansal tablolara ilişkin sorumluluklarını üstlendiklerini beyan ettiği tarihtir.

Finansal tabloların tarihi: Finansal tabloların ait olduğu en son dönemin son günüdür.

Finansal tabloların yayımlandığı tarih: Denetçi raporu ve denetlenmiş finansal tabloların üçüncü tarafların erişimine sunulduğu tarihtir.

Denetçi, finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında gerçekleşen ve finansal tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren tüm olayların belirlendiğine dair yeterli ve uygun denetim kaniti elde etmek için tasarlanan denetim prosedürlerini uygular. Ancak denetçinin, daha önce uyguladığı denetim prosedürlerinin ikna edici (tatmin edici) sonuçlar sağladığı konulara ilişkin ilâve denetim prosedürleri uygulaması beklenmez.

BAGIMSIZ DENETİM STANDARDI 570

İSLETMENİN SÜREKLİLİĞİ

İşletmenin sürekliliği esası uyarınca, finansal tablolar, işletmenin sınırsız bir ömre sahip olduğu ve öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini sürdüreceği varsayımıyla hazırlanır. Yönetim, işletmeyi tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur. Özel amaçlı finansal tablolar, işletmenin sürekliliği esasının geçerli olduğu bir finansal raporlama çerçevesi uyarınca hazırlanabilir veya hazırlanamayabilir (örneğin, işletmenin sürekliliği esası, vergi esaslı hazırlanan bazı finansal tablolar için ihtiyaca uygun değildir). İşletmenin sürekliliği esasını kullanmanın uygun olduğu durumlarda varlık ve yükümlülükler, olagan iş akışı içinde işletmenin söz konusu varlıklardan fayda elde edeceği ve yükümlülüklerini yerine getireceği esasına göre kaydedilir.

Denetçinin sorumlulukları aşağıda yer almaktadır:

- Finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında yeterli ve uygun denetim kaniti elde etmek ve yönetimin bu esası kullanmasının uygunluğuna ilişkin bir sonuca varmak ve
- Elde edilen denetim kanitlerine dayanarak işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı konusunda bir sonuca varmak.

Bu sorumluluklar, finansal tablolarin hazirlanmasinda kullanan finansal raporlama çerçevesi, isletmenin sürekliligini devam ettirme kabiliyetine iliskin yönetimin özel bir degerlendirme yapmasini gerektirecek açık bir hüküm içermese dahi, mevcuttur.

Denetçinin amaçlari asagida yer almaktadır:

- (a) Finansal tablolarin hazirlanmasinda yönetimin isletmenin sürekliligi esasini kullanmasinin uygunlugu hakkında yeterli ve uygun denetim kaniti elde etmek ve yönetimin bu esasi kullanmasinin uygunluguna iliskin bir sonuca varmak.
- (b) Elde edilen denetim kanitlarina dayanarak isletmenin sürekliligini devam ettirme kabiliyetine iliskin ciddi şüphe olusturabilecek olay veya sartlarla ilgili önemli bir belirsizligin mevcut olup olmadigi konusunda bir sonuca varmak ve
- (c) Bu BDS'ye uygun olarak raporlama yapmak.

BAGIMSIZ DENETIM STANDARDI 580

YAZILI BEYANLAR

Denetim kanitlari, denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara ulaşırken kullandığı bilgilerdir. Yazili beyanlar, işletmenin finansal tablolarının denetimiyle ilgili olarak denetçinin talep ettiği gerekli bilgilerdir. Dolayısıyla, sorgulamalara verilen yanıtlar gibi, yazili beyanlar da denetim kaniti niteliğindedir.

Yazili beyanlar gerekli olan denetim kanitini sağlamalarına rağmen, ele aldıkları konularla ilgili tek başlarına yeterli ve uygun denetim kaniti sağlamazlar. Ayrıca yönetimin güvenilir yazili beyanlar sunmuş olması, yönetimin sorumluluklarını yerine getirmesiyle ve belirli yönetim beyanlarıyla ilgili denetçinin elde edeceği diğer denetim kanitlerinin niteliğini veya kapsamını etkilemez.

Denetçinin amaçları:

- (a) Yönetim ve -uygun hâllerde-üst yönetimden sorumlu olanların, finansal tabloların hazırlanmasına ve denetçiye sunulan bilgilerin tamliğine ilişkin sorumluluklarını yerine getirdiklerini kabul ettiklerine dair yazili beyanlar elde etmek,
- (b) Denetçi tarafından gerekli bulunması veya diğer BDS'ler uyarınca zorunlu kılınması durumunda, finansal tablolarla veya finansal tablolardaki belirli yönetim beyanlarıyla ilgili diğer denetim kanitlerini yazili beyanlar aracılığıyla desteklemek,
- (c) Denetçi tarafından talep edilen yazili beyanları, yönetim ve -uygun hâllerde-üst yönetimden sorumlu olanların sunduğu veya sunmadığı durumlara yönelik uygun şekilde karşılık vermek.

Yazili beyan: Belirli konuları teyit etmek veya diğer denetim kanitlerini desteklemek için yönetim tarafından denetçiye sunulan yazili bildirimdir. Bu bağlamda yazili beyanlar; finansal tabloları, bu tablolarda yer alan yönetim beyanlarını veya bu tabloları destekleyen defterleri ve kayıtları kapsamaz.

Yazili beyanların tarihi, finansal tablolara ilişkin denetçi raporu tarihinden sonra olamaz; ancak bu tarihe mümkün olan en yakın tarihtir. Yazili beyanlar denetçi raporunda atıf yapılan tüm finansal tabloları ve dönemi(leri) kapsar.

Yazili beyanlar, denetçiye hitaben yazılmış bir beyan mektubu şeklindedir. Yönetimin sorumluluklarını yazılı olarak kamuya bildirmesinin mevzuatla zorunlu kılınması ve denetçinin bu bildirimlerin zorunlu kılınan beyanlardan bir kısmını veya tamamını sağladığını belirlemesi durumunda, söz konusu bildirimlerde yer alan hususların beyan mektubuna eklenmesi gerekmez.

BAGIMSIZ DENETİM STANDARDI 600

ÖZEL HUSUSLAR-TOPLULUK FINANSAL TABLOLARININ BAGIMSIZ DENETİMİ

Denetim riski, finansal tablolardaki “önemli yanlışlık” riski ile denetçinin söz konusu yanlışlıkları tespit edememe riskinin bir fonksiyonudur. Topluluk denetiminde bu risk, birim denetçisinin söz konusu birimin finansal bilgilerinde yer alan ve topluluk finansal tablolarında önemli yanlışlığa neden olabilecek bir yanlışlığı tespit edememe riski ile topluluk denetim ekibinin bu yanlışlığı tespit edememe riskini de içerir. Bu BDS; topluluk denetim ekibinin, birimin finansal bilgilerinin denetiminde birim denetçisi tarafından uygulanan risk değerlendirme prosedürlerine ve müteakip denetim prosedürlerine katılımının nitelik, zamanlama ve kapsamına karar verirken dikkate alacağı hususları açıklar. Bu katılımın amacı, topluluk finansal tabloları hakkında verilecek denetim görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kaniti elde etmektir.

Denetçinin amaçları:

(a) Topluluk finansal tablolarının denetçisi sıfatıyla hareket edip etmeme

konusunda karar vermek ve

(b) Topluluk finansal tablolarının denetçisi sıfatıyla hareket etmesi durumunda:

(i) Birimlerle ilgili finansal bilgilere ilişkin olarak birim denetçilerinin çalışmalarının kapsamı ve zamanlaması ile elde ettikleri bulgular hakkında birim denetçileriyle açık ve net bir biçimde iletişim kurmak ve

(ii) Topluluk finansal tablolarının, tüm önemli yönleriyle, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı hakkında görüş vermek amacıyla birimlerin finansal bilgileri ve konsolidasyon sürecine ilişkin yeterli ve uygun denetim kaniti elde etmektir.

Topluluk sorumlu denetçisi: Topluluk denetiminden, denetimin yürütülmesinden ve topluluk finansal tablolara ilişkin denetim sirketi adına düzenlenen denetçi raporundan sorumlu olan, Kurumdan uygun yetki almış denetim sirketi yöneticisi veya sirketteki başka bir denetçidir. Topluluk denetiminin müsterek denetçiler tarafından yürütüldüğü hâllerde, müsterek sorumlu denetçiler ve bunlara ait denetim ekipleri bir bütün olarak topluluk sorumlu denetçisini ve topluluk denetim ekibini oluşturur. Ancak bu BDS, müsterek denetçiler arasındaki ilişkiyi veya bir müsterek denetçinin diğer bir müsterek denetçinin yürüttüğü çalışmayla bağlantılı olarak gerçekleştirdiği çalışmayı düzenlememektedir.

“Geçerli finansal raporlama çerçevesine” yapılan atıf, topluluk finansal tablolara uygulanan finansal raporlama çerçevesi anlamına gelmektedir.

“Konsolidasyon sürecine” yapılan atıf ise aşağıdaki hususları içermektedir:

(a) Topluluk finansal tablolarda konsolidasyon, oransal konsolidasyon veya özkaynak veya maliyet yöntemleriyle muhasebeleştirilen birimlere ait finansal bilgilerin muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi, sunulması ve açıklanması,

(b) Ana ortaklığı olmayan ancak ortak kontrol altında bulunan birimlerin finansal bilgilerinin birleştirilmiş finansal tablolarda bir araya getirilmesi.

Topluluk sorumlu denetçisi; topluluk denetiminin mesleki standartlara ve ilgili mevzuat hükümlerine uygun olarak yönlendirilmesi, gözetimi ve yürütülmesi ile düzenlenen denetçi raporunun, içinde bulunulan şartlara uygun olup olmadigindan sorumludur. Sonuç olarak, topluluk finansal tablolarına ilişkin denetçi raporu, mevzuat tarafından zorunlu tutulmadıkça, birim denetçisine atıfta bulunmaz. Mevzuat bu atfin yapılmasını gerektiriyorsa, yapılan atfin, topluluk sorumlu denetçisinin veya topluluk sorumlu denetçisinin şirketinin, topluluk denetim görüşüne ilişkin sorumluluğunu azaltmadığı denetçi raporunda vurgulanır.

BAGIMSIZ DENETİM STANDARDI 610

İÇ DENETÇİ ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI

İç denetçilerin çalışmasının kullanılması; (a) denetim kanitinin elde edilmesinde iç denetim fonksiyonunun çalışmasının kullanılmasını ve (b) dış denetçinin yönlendirmesi, gözetimi ve gözden geçirmesi altında doğrudan yardım sağlaması için iç denetçilerin kullanılmasını içerir.

İşletmenin iç denetim fonksiyonunun bulunduğu ve dış denetçinin doğrudan uygulayacağı denetim prosedürlerinin niteliğini veya zamanlamasını değiştirmek veya kapsamını daraltmak amacıyla bu fonksiyonun çalışmasını veya doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanmayı planladığı bir durumda, dış denetçinin amaçları:

(a) İç denetim fonksiyonunun çalışmasının veya iç denetçilerden doğrudan yardımın kullanılıp kullanılmayacağına ve kullanılacaksa, hangi alanlarda ve ne düzeyde kullanılabileceğine karar vermek,

ve bu kararı verdikten sonra:

(b) İç denetim fonksiyonunun çalışmasını kullanması hâlinde, bu çalışmanın denetimin amaçları açısından yeterli olup olmadığına karar vermek ve

(c) Doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanması hâlinde, iç denetçilerin çalışmasını uygun bir biçimde yönlendirmek, gözetimini yapmak ve gözden geçirmektir.

Doğrudan yardım: Dis denetçinin yönlendirmesi, gözetimi ve gözden geçirmesi altında denetim prosedürlerini uygulamak üzere iç denetçilerin kullanılmasıdır.

İç denetim fonksiyonu: İşletmenin kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek amacıyla tasarlanan güvence ve danışmanlık faaliyetlerini yürüten fonksiyondur

Dis denetçi, denetimin amaçları açısından iç denetim çalışmasının yeterliliğini belirlemek amacıyla aşağıdaki hususların değerlendirilmesi dâhil olmak üzere, bir bütün olarak iç denetim fonksiyonunun çalışmasına yönelik olarak yeterli denetim prosedürü uygular:

- (a) Fonksiyonun çalışmasının doğru bir şekilde planlanmış, yürütülmüş, yönlendirilmiş, gözetilmiş, gözden geçirilmiş ve belgelendirilmiş olup olmadığı,
- (b) Fonksiyonun makul sonuçlara ulaşmasına imkân veren yeterli ve uygun denetim kanitinin elde edilmiş olup olmadığı ve
- (c) İçinde bulunulan şartlar altında ulaşılan sonuçların uygun olup olmadığı ve fonksiyon tarafından hazırlanan raporların, yapılan çalışmanın sonuçları ile tutarlı olup olmadığı.

BAGIMSIZ DENETİM STANDARDI 620

UZMAN ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI

Denetçinin amaçları:

- (a) (Denetçinin faydalandığı) uzman çalışması kullanıp kullanmayacağına ve

(b) Denetçinin faydalandığı uzmanın çalışmasını kullanması durumunda, bu çalışmanın denetçinin amaçları açısından yeterli olup olmadığına

karar vermektir.

Denetçinin faydalandığı uzman: Yeterli ve uygun denetim kanitinin elde edilmesinde denetçiye yardımcı olmak üzere ilgili alandaki çalışması denetçi tarafından kullanılan, muhasebe veya denetim dışındaki bir alanda uzmanlığa sahip kişi veya kuruluştur. Bu uzman, iç uzman (denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil bir şirketin, geçici çalışanları dâhil, denetim şirketi yöneticisi veya çalışanları) veya dış uzman olabilir. Bu BDS’de kullanılan “uzman” kelimesi aksi belirtilmedikçe “denetçinin faydalandığı uzman”i ifade eder.

Uzmanlık: Belirli bir alanda beceri, bilgi ve tecrübe sahibi olunmasıdır.

Yönetimin faydalandığı uzman: İlgili alandaki çalışması işletme tarafından finansal tabloların hazırlanmasına yardımcı olması amacıyla kullanılan muhasebe ve denetim dışındaki bir alanda uzmanlığa sahip kişi veya kuruluştur.

Yeterli ve uygun denetim kaniti elde etmek için muhasebe veya denetim dışındaki bir alanda uzmanlığın gerekli olması durumunda, uzman tarafından yapılacak bir çalışmanın kullanılıp kullanılamayacağına denetçi tarafından karar verilir.

BAGIMSIZ DENETİM STANDARDI 700

FINANSAL TABLOLARA İLİSKİN GÖRÜŞ OLUŞTURMA VE RAPORLAMA

Denetçinin amaçları:

(a) Elde edilen denetim kanitlerinden çıkarılan sonuçların değerlendirilmesine

dayanarak finansal tablolara ilişkin görüs olusturmak ve

(b) Yazili bir rapor araciligiyla açık bir biçimde bu görüsü ifade etmektir.

Genel amaçli çerçeve: Genis bir kullanıcı kitlesinin ortak finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak tasarlanmış olan finansal raporlama çerçevesidir. Finansal raporlama çerçevesi, gerçeğe uygun sunum çerçevesi veya uygunluk çerçevesi olabilir.

“Gerçeğe uygun sunum çerçevesi” terimi, hükümlerine uyulması gereken bir finansal raporlama çerçevesini ifade etmek için kullanılır ve:

(i) Finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu için yönetimin, bu çerçevenin özellikle zorunlu kildiklerinin dışında da açıklamalar yapmasının gerekebileceğini açık veya zimni olarak kabul eder veya

(ii) Finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu için yönetimin, bu çerçevenin belirli bir hükmünden sapmasının gerekli olabileceğini açıkça kabul eder. Bu tür sapmaların sadece çok istisnai durumlarda gerekli olması beklenir.

“Uygunluk çerçevesi” terimi, hükümlerine uyulması gerekli olan ancak yukarıdaki (i) veya (ii) maddelerinde yer alan kabulleri içermeyen finansal raporlama çerçevesini ifade eder.

Genel amaçli finansal tablolar: Genel amaçli bir çerçeve uyarınca hazırlanmış olan finansal tablolardır.

Olumlu görüs: Denetçinin; finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varması durumunda verdiği görüştür.

Denetçi, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varırsa olumlu görüş verir.

Denetçi,

- (a) Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varırsa veya
 - (b) Bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanitini elde edemezse,
- raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verir.

Denetçi raporunda “Bağımsız Denetçi Raporu” başlığı açıkça yer alır. Denetçi raporu, duruma göre sözleşmede ya da mevzuatta belirtilen muhataba hitaben düzenlenir. Denetçi raporunun ilk bölümü “Görüş” başlığı altında denetçi görüşünü içerir.

Denetçi raporunun Görüş bölümünde ayrıca:

- (a) Finansal tabloları denetlenmiş olan işletme belirtilir,
- (b) Finansal tabloların denetlenmiş olduğu ifade edilir,
- (c) Finansal tabloları oluşturan her bir tablonun başlığı belirtilir,
- (ç) Önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere, dipnotlara atıfta bulunulur ve
- (d) Finansal tabloları oluşturan her bir finansal tablonun tarihi veya dönemi açıkça belirtilir.

Denetçi raporunda, Görüş bölümünün hemen ardından “Görüşün Dayanagi”

baslikli bir bölüm yer alır ve bu bölümde:

- (a) Denetimin Bagimsiz Denetim Standartlarına uygun olarak yürütüldüğü belirtilir,
- (b) Denetçi raporunda denetçinin BDS’ler kapsamındaki sorumluluklarının açıklandığı bölüme atıfta bulunulur,
- (c) Denetçinin etik hükümler uyarınca, denetimini yaptığı işletmeden bagimsiz olduğu ve etige ilişkin diğer sorumluluklarını bu hükümlere uygun olarak yerine getirdiği açıklanır. Bu açıklamada, denetimin yapıldığı ülkedeki etik hükümlerin kaynağına ve/veya Kurum tarafından yayımlanan Bagimsiz Denetçiler İçin Etik Kurallara (Etik Kurallar) atıfta bulunulur,
- (ç) Denetçinin; denetim sırasında elde ettiği denetim kanıtlarının, görüşüne dayanak oluşturmak için yeterli ve uygun olduğu kanaatine varıp varmadığı belirtilir.

Denetçi raporunun “Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları” bölümünde, yönetimin;

- (a) Finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmasından ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden,
 - (b) İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin ve işletmenin sürekliliği esasını kullanmanın uygun olup olmadığının değerlendirilmesinin yanı sıra gerektiğinde işletmenin sürekliliğiyle ilgili hususların açıklanmasından ve söz konusu değerlendirmeye ilişkin açıklamada, işletmenin sürekliliği esasının kullanılmasının ne zaman uygun olduğunun tanımlanmasından,
- sorumlu olduğu açıklanır.

Denetçi raporunun “Bagimsiz Denetçinin Finansal Tabloların Bagimsiz Denetimine İlişkin Sorumlulukları” bölümünde:

(a) Denetçinin amaçlarının:

(i) Bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvencenin elde edilmesi ve

(ii) Denetçi görüşünü içeren bir denetçi raporunun düzenlenmesi, olduğu belirtilir.

(b) BDS'lere uygun olarak yürütülen bir denetim sonucunda verilen makul güvencenin; yüksek bir güvence seviyesi olduğu ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmediği belirtilir ve

(c) Yanlışlıkların hata veya hile kaynaklı olabileceği belirtilir ve:

(i) Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, bu yanlışlıkların önemli olarak kabul edileceği açıklanır ya da

(ii) Geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak bir önemlilik tanımı veya açıklaması sağlanır.

Denetçi raporunun Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları bölümünde ayrıca:

(a) BDS'lere uygun olarak yürütülen bir denetimin gereği olarak, denetçinin denetim boyunca mesleki muhakemesini kullandığı ve mesleki şüphecilikini sürdürdüğü belirtilir ve

(b) Denetim, denetçinin sorumluluklarının aşağıdakiler olduğu belirtilerek açıklanır:

(i) Finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerini belirlemek ve değerlendirmek; bu risklere karşılık veren denetim prosedürlerini tasarlamak ve uygulamak ile denetçi görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kaniti elde etmek. Hile; muvazaa, sahtekârlık, kasıtlı ihmal, gerçeğe aykırı beyan veya iç kontrol ihlali fiillerini içerebildiğinden, hile kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riski, hata kaynaklı önemli bir

yanlisligi tespit edememe riskinden daha yüksektir.

(ii) Isletmenin i kontrolünün etkinligine iliskin bir görüs bildirme amaciyla degil ama duruma uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amaciyla denetimle ilgili i kontrolü degerlendirmek. Denetçinin finansal tablolarin denetimiyle birlikte i kontrolün etkinligine iliskin bir görüs verme sorumlulugunun da bulunduğu durumlarda, iç kontrole iliskin degerlendirmenin isletmenin i kontrolünün etkinligine iliskin bir görüs verme amaci tasimadigi yönündeki ifade denetçi tarafından rapordan ikarilir.

(iii) Isletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarinin uygunlugu ile yapılan muhasebe tahminleri ve ilgili aiklamalarin makul olup olmadigini degerlendirmek.

(iv) Elde edilen denetim kanitlarina dayanarak, isletmenin sürekliligini devam ettirme kabiliyetine iliskin ciddi sphe olusturabilecek olay veya sartlarla ilgili önemli bir belirsizligin mevcut olup olmadigi hakkında ve yönetimin isletmenin srekliligi esasini kullanmasinin uygunlugu hakkında sonuca varmak. nemli bir belirsizligin mevcut olduğu sonucuna varmasi hâlinde denetçinin, raporunda finansal tablolardaki ilgili aiklamalara dikkat çekmesi ya da bu aiklamalarin yetersiz olmasi durumunda olumlu görüs disinda bir görüs vermesi gerekir. Denetçinin vardigi sonuçlar, denetçi raporu tarihine kadar elde edilen denetim kanitlarina dayanir. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya sartlar isletmenin sürekliligini sona erdirebilir.

(v) Finansal tablolarin gerege uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazirlanmasi durumunda, finansal tablolarin, aiklamalar dâhil olmak üzere, genel sunumu, yapisi ve ierigi ile bu tablolarin, temelini olusturan islem ve olaylari gerege uygun sunumu saglayacak sekilde yansitip yansitmadigini degerlendirmek.

Denetçinin topluluk denetimindeki sorumluluklari ayrica asagidakilerin belirtilmesi suretiyle aiklanir:

(i) Denetçinin sorumlulugunun, topluluk finansal tablolarina iliskin görüs vermek amaciyla topluluk içerisindeki isletmelere veya faaliyet bölümlerine iliskin finansal bilgiler hakkında yeterli ve uygun denetim kaniti elde etmek olduğu,

(ii) Denetçinin topluluk denetiminin yönlendirilmesinden, gözetiminden ve yürütülmesinden sorumlu olduğu ve

(iii) Denetçinin, görüşünden tek başına sorumlu olduğu.

Denetçi raporunun Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları bölümünde ayrıca:

(a) Denetçinin -diğer hususların yani sıra-denetim sırasında tespit ettiği önemli iç kontrol eksiklikleri dâhil olmak üzere denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması ile önemli denetim bulgularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirdiği belirtilir,

(b) Borsada işlem gören işletmeler ile Kurum tarafından belirlenen işletmelerin finansal tablolarının denetimleriyle ilgili olarak, denetçinin bağımsızlığına ilişkin etik hükümlere uygunluk sağladığını bildirdiği ve bağımsızlık üzerinde etkisi olduğu düşünülebilecek tüm ilişkileri ve diğer hususları ve -varsa-ilgili önlemleri üst yönetimden sorumlu olanlara ilettiği belirtilir ve

(c) Borsada işlem gören işletmeler ile Kurum tarafından belirlenen işletmelerin finansal tablolarının denetimleriyle ilgili olarak, kilit denetim konularının BDS 701'e uygun olarak bildirilmesinin gerekli olduğu durumlarda denetçinin, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konuları yani kilit denetim konularını belirlediği ifade edilir.

Aşağıdaki durumlar hariç, denetçi, bahsi geçen konuları raporunda bildirir:

- Mevzuatın konunun kamuya açıklanmasına izin vermemesi veya
- Konuyu kamuya açıklamanın doğuracağı olumsuz sonuçların, kamuya açıklamanın doğuracağı kamu yararını asacağının makul şekilde beklendiği oldukça istisnai durumlarda, denetçinin ilgili hususun denetçi raporunda bildirilmemesine karar vermesi.

Denetçinin finansal tabloların denetimine ilişkin sorumluluklarına yönelik açıklama, denetçi raporu metninde bildirilir.

Tüm bağımsız denetim raporlarında sorumlu denetçinin adının yer alması zorunludur. Ancak kişisel güvenliğe yönelik önemli ve etkin bir tehdidin bulunması hâlinde Kurumdan izin almak şartıyla denetçi raporunda sorumlu denetçinin adı açıklanmayabilir.

Denetçi, raporunu imzalar. Denetçi raporu, denetçinin adresini içerir. Denetçi raporu tarihi;

(a) Finansal tabloları oluşturan bütün tabloların ve açıklamaların hazırlandığına ve

(b) İşletmedeki yetkili kişilerin bu finansal tablolara ilişkin sorumluluklarını üstlendiklerini beyan ettiklerine,

iliskin kanıtlar da dâhil olmak üzere, denetçinin finansal tablolara ilişkin görüşüne dayanak oluşturan yeterli ve uygun denetim kaniti elde ettiği tarihten önce olamaz.

Mevzuatta, denetçinin belirli bir rapor şeklini veya metnini kullanması öngörülüyorsa, asgari olarak aşağıdaki unsurların her birini içeriyor olması şartıyla denetçi raporunda, Bağımsız Denetim Standartlarına atıfta bulunulur:

(a) Başlık,

(b) Duruma göre sözleşmede ya da mevzuatta belirtilen muhatap,

(c) Finansal tablolara ilişkin verilen görüşü içeren ve finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan geçerli finansal raporlama çerçevesini belirten görüş bölümü,

(ç) İşletmenin denetlenmiş olan finansal tablolarının başlıkları,

(d) Denetçinin etik hükümler uyarınca denetimini yaptığı işletmeden bağımsız olduğuna ve etige ilişkin diğer sorumluluklarını bu hükümlere uygun olarak yerine getirdiğine dair bir açıklama. Bu açıklamada denetimin yapıldığı ülkedeki etik hükümlerin kaynağı belirtilir ve/veya Etik Kurallara atıfta bulunulur.

(e) Uygun hâllerde, raporlama yükümlülüklerinin -bu yükümlülüklerle tutarsız olmayacak şekilde- ele alındığı bir bölüm.

(f) Uygun hâllerde, Sınırlı Olumlu (veya Olumsuz) Görüşün Dayanağı bölümü. Bu bölümde raporlama yükümlülükleri ele alınır.

(g) Uygun hâllerde, mevzuatta denetime ilişkin öngörülen ilâve bilgileri içeren bir bölüm. Bu bölümde BDS 701'deki raporlama yükümlülükleri -bu yükümlülüklerle tutarsız olmayacak şekilde- ele alınır.

(g) Uygun hâllerde, raporlama yükümlülüklerinin ele alındığı bir bölüm.

(h) Finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin yönetimin sorumluluklarına yönelik bir açıklama ile finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumlu olanların belirtilmesi.

(i) Bağımsız Denetim Standartları ve mevzuatta yapılan atıf ile denetçinin finansal tabloların denetimine ilişkin sorumluluklarına yönelik açıklama.

(i) Denetçinin imzası.

(j) Denetçinin adresi.

(k) Denetçi raporu tarihi.

BAGIMSIZ DENETİM STANDARDI 701

KILIT DENETİM KONULARININ BAGIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ

Kilit denetim konularının bildirilmesinin amacı, yürütülen denetime ilişkin daha

fazla seffaflik saglayarak denetçi raporunun iletisim degerinin artirilmasidir. Kilit denetim konularinin bildirilmesi, denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tablolarin denetiminde en çok önem arz eden konularin anlasilmasinda finansal tablolarin hedef kullanicilarina (“hedef kullanicilar”) ilâve bilgiler saglar. Kilit denetim konularinin bildirilmesi ayrica, hedef kullanicilarin isletmeyi ve denetlenen finansal tablolardaki önemli yönetim muhakemesi içeren alanlari anlamalarına da yardımcı olabilir.

Mevzuata göre raporlanması zorunlu olmadığı sürece, BDS 705 denetçinin finansal tablolara görüş vermekten kaçınması durumunda kilit denetim konularinin bildirilmesini yasaklar.

Denetçinin amaçlari, kilit denetim konularini belirlemek ve finansal tablolara ilişkin görüş olusturduktan sonra bu konulari denetçi raporunda açıklamak suretiyle bildirmektir.

Kilit denetim konulari: Denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tablolarin denetiminde en çok önem arz eden konulardir. Kilit denetim konulari, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasindan seçilir.

Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasindan, denetimin yürütülmesi sirasinda azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konulari belirler. Denetçi bu belirlemeyi yaparken, asagidakileri göz önünde bulundurur:

(a) “Önemli yanlışlık” riski daha yüksek olarak değerlendirilen veya ciddi riskli olduğu belirlenen alanlar.

(b) Yüksek tahmin belirsizligine sahip olduğu belirlenen muhasebe tahminleri dâhil yönetimin önemli yargilarini içeren finansal tablo alanlarına ilişkin önemli denetçi yargilari.

(c) Dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime olan etkileri.

BAGIMSIZ DENETİM STANDARDI 705

BAGIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA OLUMLU GÖRÜS DISINDA BİR GÖRÜS VERİLMESİ

Denetçinin amacı,

(a) Denetçinin, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna vardığı veya

(b) Denetçinin, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kaniti elde edemediği,

durumlarda verilmesi gereken, finansal tablolara ilişkin olumlu görüş dışında uygun bir görüşü, açık bir biçimde ifade etmektir.

(a) Olumlu görüş dışındaki bir görüş: Finansal tablolara ilişkin sınırlı olumlu görüş, olumsuz görüş veya görüş vermekten kaçınmadır.

(b) Yaygın: Yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkilerini veya -varsa- yeterli ve uygun denetim kaniti elde edilemediği için tespit edilememiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerini tanımlamak için kullanılan bir terimdir. Denetçinin muhakemesine göre, finansal tablolar üzerindeki yaygın etkiler:

(i) Finansal tabloların belirli unsurları, hesapları veya kalemleriyle sınırlı değildir,

(ii) Sınırlı olmaları durumunda, finansal tabloların önemli bir bölümünü temsil ederler veya edebilirler,

(iii) Açıklamalara ilişkin olarak, kullanıcıların finansal tabloları anlaması açısından temel teskil ederler.

Denetçi,

(a) Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varırsa veya

(b) Bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kaniti elde edemezse,

olumlu görüş dışında bir görüş verir.

Sınırlı Olumlu Görüş

Denetçi, aşağıdaki durumlarda sınırlı olumlu görüş verir:

(a) Yeterli ve uygun denetim kaniti elde etmiş olan denetçi, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olduğu ancak finansal tablolarda yaygın olmadığı sonucuna varırsa veya

(b) Görüşüne dayanak teskil edecek yeterli ve uygun denetim kaniti elde edememekle birlikte -varsa-tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli olabileceği ancak yaygın olmayabileceği sonucuna varırsa.

Olumsuz Görüş

Yeterli ve uygun denetim kaniti elde etmiş olan denetçi, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak finansal tablolar için önemli ve (etkisinin) yaygın olduğu sonucuna varırsa olumsuz görüş verir.

Görüş Vermekten Kaçınma

Denetçi, görüşüne dayanak teskil edecek yeterli ve uygun denetim kaniti elde edemezse ve -varsa-tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli ve yaygın olabileceği sonucuna varırsa, görüş vermekten kaçınır.

Denetçi, birden fazla belirsizlik içeren istisnai durumlarda, belirsizliklerin her birine ilişkin yeterli ve uygun denetim kaniti elde edilmiş olmasına bağlı kalmaksızın, belirsizliklerin muhtemel etkilesimi ve finansal tablolar üzerindeki muhtemel kümülatif etkileri sebebiyle, finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma nın mümkün olmadığı sonucuna varırsa, görüş vermekten kaçınır.

Denetçi, yeterli ve uygun denetim kaniti elde edemezse, bu durumun sonuçlarına aşağıdaki şekillerde karar verir:

(a) Denetçi, -varsa-tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli olabileceği ancak yaygın olmayabileceği sonucuna varırsa sınırlı olumlu görüş verir veya

(b) Denetçi, -varsa-tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli ve yaygın olabileceği ve bu sebeple sınırlı olumlu görüşün, durumun ciddiyetinin iletilmesinde yetersiz kalacağı sonucuna varırsa:

(i) Mevzuatın izin vermesi ve uygulanabilir olması durumunda, denetimden çekilir veya

(ii) Denetçi raporu düzenlenmeden önce denetçinin denetimden çekilmesinin mümkün veya uygulanabilir olmadığı durumda, finansal tablolara ilişkin görüş vermekten kaçınır

Denetçinin, bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin olumsuz görüş vermeyi veya görüş vermekten kaçınmayı gerekli görmesi durumunda, denetçi raporunda, aynı finansal raporlama çerçevesi bakımından tek bir finansal tabloya veya finansal tablonun bir veya daha fazla belirli unsuruna, hesabına veya kalemine ilişkin olumlu görüş yer almaz.

Denetçi Görüsü

Olumlu görüş dışında bir görüş vermesi durumunda denetçi, Görüş bölümü için duruma göre “Sinirli Olumlu Görüş”, “Olumsuz Görüş” veya “Görüş Vermekten Kaçınma” başlıklarından birini kullanır.

Sinirli Olumlu Görüş

Finansal tablolardaki önemli bir yanlışlıktan dolayı sinirli olumlu görüş vermesi durumunda denetçi Sinirli Olumlu Görüşün Dayanagi bölümünde belirtilen hususun (veya hususların) etkileri hariç olmak üzere, denetçinin görüşüne göre;

(a) Gerçeğe uygun bir sunum çerçevesi uyarınca raporlama yapılması durumunda, ilişikteki finansal tabloların, [geçerli finansal raporlama çerçevesi]’ne uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunduğunu (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağladığını) veya

(b) Bir uygunluk çerçevesi uyarınca raporlama yapılması durumunda, ilişikteki finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle [geçerli finansal raporlama çerçevesi]’ne uygun olarak hazırlanmış olduğunu,

belirtir.

Yeterli ve uygun denetim kaniti elde edilemediği için olumlu görüş dışında bir görüş vermesi durumunda denetçi, verdiği görüşte, bu duruma uygun olarak “... hususunun (veya hususlarının) muhtemel etkileri hariç olmak üzere...” ifadesini kullanır.

Olumsuz Görüş

Olumsuz görüş vermesi durumunda denetçi, denetçinin görüşüne göre Olumsuz Görüşün Dayanagi bölümünde belirtilen hususun (veya hususların) öneminden dolayı,

(a) Gerçeğe uygun bir sunum çerçevesi uyarınca raporlama yapılması durumunda, ilişikteki finansal tabloların [geçerli finansal raporlama

çerçevesi]'ne uygun olarak gerçeğe uygun bir biçimde sunmadığını (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamadığını) veya

(b) Uygunluk çerçevesi uyarınca raporlama yapılması durumunda, ilisikteki finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle [geçerli finansal raporlama çerçevesi]'ne uygun olarak hazırlanmamış olduğunu,

belirtir.

Görüs Vermekten Kaçınma

Yeterli ve uygun denetim kaniti elde edilemediği için görüs vermekten kaçınması durumunda denetçi;

(a) Ilisikteki finansal tablolara ilişkin görüs bildirmediğini (vermediğini) belirtir.

(b) Görüs Vermekten Kaçınmanın Dayanagi bölümünde tanımlanan hususun (veya hususların) öneminden dolayı, finansal tablolara ilişkin denetçi görüsüne dayanak teskil edecek yeterli ve uygun denetim kaniti elde edemediğini belirtir.

(c) Zorunlu kilinan ve finansal tabloların denetlenmiş olduğunu belirten açıklamayı, denetçinin finansal tabloları denetlemek üzere görevlendirilmiş olduğunu ifade edecek şekilde degistirir.

Yeterli ve uygun denetim kaniti elde edemediği için görüs vermekten kaçınması durumunda denetçi, denetçinin sorumluluklarının açıklandığı bölümü, sadece aşağıdakileri içerecek şekilde degistirir:

(a) İşletmenin finansal tablolarının denetiminin, Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülmesine ve denetçi raporunun düzenlenmesine ilişkin denetçinin sorumluluğuna dair bir açıklama,

(b) Görüs Vermekten Kaçınmanın Dayanagi bölümünde açıklanan husus veya hususlardan dolayı, denetçinin finansal tablolara ilişkin görüsüne dayanak teskil edecek yeterli ve uygun denetim kaniti elde edemediğine dair bir açıklama ve

(c) Denetçinin bagimsizligina ve etige iliskin diger sorumluluklarına dair bir açıklama.

6102 sayili Türk Ticaret Kanunu (TTK) uyarınca yapılan bagimsiz denetimlerde, finansal tablolara iliskin görüs vermekten kaçinmasi durumunda denetçi, raporunda Kilit Denetim Konulari bölümüne yer vermez ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporuna iliskin de görüs vermekten kaçinir. Ayri bir raporlama yapılmadigi durumlarda, denetçi raporunda Diger Bilgiler bölümüne yer verilmez.

Denetçi, raporunda olumlu görüs disinda bir görüs vermeyi düsündüğünde, kendisini bu görüsü vermeye sevk eden durumları ve söz konusu görüs metnini üst yönetimden sorumlu olanlara bildirir.

BAGIMSIZ DENETİM STANDARDI 706

BAGIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA YER ALAN DIKKAT ÇEKİLEN HUSUSLAR VE DİĞER HUSUSLAR PARAGRAFLARI

Finansal tablolara iliskin bir görüs olusturmus olan denetçinin amacı, muhakemesine göre gerekli ise, denetçi raporuna açık ve net ilâve bildirimler dâhil etmek suretiyle kullanıcıların dikkatini asagıdaki hususlara çekmektir:

(a) Finansal tablolarda uygun bir şekilde sunulmus veya açıklanmis olmasına ragmen, kullanıcıların finansal tabloları anlamaları açısından temel teskil edecek derecede öneme sahip olan bir hususa veya

(b) Uygun hâllerde kullanıcıların; denetimi, denetçinin sorumluluklarını veya denetçi raporunu anlamaları açısından ilgili olan herhangi bir diger hususa.

Diger Hususlar paragrafi: Denetçi raporuna eklenen, denetçinin muhakemesine göre, kullanıcıların; denetimi, denetçinin sorumluluklarını veya denetçi raporunu anlamalarıyla ilgili olan, finansal tablolarda sunulan veya açıklananlar dışında bir hususa atıfta bulunan paragraftır.

Dikkat Çekilen Hususlar paragrafi: Denetçi raporuna eklenen, denetçinin muhakemesine göre, kullanıcıların finansal tabloları anlamaları açısından temel teskil edecek derecede öneme sahip olan, finansal tablolarda uygun bir şekilde sunulan veya açıklanan bir hususa atıfta bulunan paragraftır.

Denetçi, muhakemesine göre, kullanıcıların finansal tabloları anlamaları açısından temel teskil edecek derecede öneme sahip olan, finansal tablolarda sunulan veya açıklanan bir hususa kullanıcıların dikkatinin çekilmesinin gerekli olduğunu düşünürse;

(a) Bu hususun olumlu görüş dışında bir görüş verilmesini gerektirmemesi ve

(b) Bu hususun denetçi raporunda bildirilecek bir kilit denetim konusu olarak belirlenmemiş olması,

sartıyla denetçi raporuna Dikkat Çekilen Hususlar paragrafi ekler.

Denetçi, raporuna Dikkat Çekilen Hususlar paragrafi eklediğinde:

(a) Bu paragrafa “Dikkat Çekilen Hususlar” ifadesini içeren uygun bir başlık altında ayrı bir bölüm oluşturarak denetçi raporunda yer verir.

(b) Bu paragrafta, dikkat çekilen hususa ve bu hususu tam olarak açıklayan ilgili açıklamaların finansal tablolardaki yerine açıkça atıfta bulunur. Bu paragraf, yalnızca finansal tablolarda sunulan veya açıklanan bilgilere atıfta bulunur.

(c) Dikkat çekilen hususun denetçi görüşünü değiştirmedigini belirtir

KARSILASTIRMALI BILGILER-ÖNCEKI DÖNEMLERE AIT KARSILIK GELEN BILGILER VE KARSILASTIRMALI FINANSAL TABLOLAR

Denetçinin amaçları:

- (a) Finansal tablolarda yer alan karsilastirmali bilgilerin tüm önemli yönleriyle, finansal raporlama çerçevesinde yer alan karsilastirmali bilgilere ilişkin hükümlere uygun olarak sunulup sunulmadigina ilişkin yeterli ve uygun denetim kaniti elde etmek ve
- (b) Denetçinin raporlama sorumluluklarına uygun olarak raporlama yapmaktır.

Karsilastirmali bilgiler: Geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca önceki bir veya daha fazla döneme ilişkin olarak finansal tablolarda yer alan tutar ve açıklamalardır.

Karsilastirmali finansal tablolar: Cari döneme ait finansal tablolarla karsilastirilmak üzere önceki döneme ait tutarların ve diğer açıklamaların yer aldığı ve denetlenmiş ise denetçinin görüşünde atıfta bulunulan karsilastirmali bilgilerdir. Karsilastirmali finansal tablolarda yer alan bilgilerin seviyesi, cari döneme ait finansal tablolarda verilen bilgilerle karsilastirilabilir olmalıdır.

Karsilik gelen bilgiler: Önceki döneme ait tutarların ve diğer açıklamaların, cari döneme ait finansal tabloların bir parçası olarak yer aldığı ve sadece cari dönemle ilgili tutar ve diğer açıklamalarla (“cari dönem bilgileri” olarak ifade edilir) ilgili olarak dikkate alınması amaçlanan karsilastirmali bilgilerdir. Karsilik gelen tutar ve açıklamalardaki sunumun ayrıntı seviyesini, öncelikle cari dönem rakamlarıyla olan ilgisi belirler.

Önceki döneme ilişkin denetçi raporu, daha önce yayımlanmış hâliyle; sınırlı

olumlu görüs, görüs vermekten kaçınma veya olumsuz görüs içeriyorsa ve olumlu görüs disinda bir görüs verilmesine sebep olan husus çözüme kavuşturulmamissa, denetçi cari döneme ait finansal tablolar hakkında olumlu görüs disinda bir görüs verir.

Önceki dönemde olumlu görüs verilmiş finansal tablolarda önemli bir yanlışlığın bulunduğu ve karşılık gelen bilgilerin uygun biçimde yeniden düzenlenmediğine veya uygun açıklamaların yapılmadığına ilişkin denetim kaniti elde etmesi durumunda denetçi, cari döneme ait finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda, bu finansal tablolarda yer alan karşılık gelen bilgiler sebebiyle, sınırlı olumlu görüs veya olumsuz görüs verir.

Önceki döneme ait finansal tabloların denetlenmemiş olması durumunda denetçi, denetçi raporunun Diğer Hususlar paragrafında karşılık gelen bilgilerin denetlenmemiş olduğunu açıklar. Bununla birlikte bu tür bir açıklama denetçinin, açılış bakiyelerinin cari döneme ait finansal tabloları önemli derecede etkileyen yanlışlıklar içerip içermediği hakkında yeterli ve uygun denetim kaniti elde etme sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

Denetçi, önceki denetçi tarafından denetlenmiş ve olumlu görüs verilmiş olan önceki döneme ait finansal tabloları etkileyen önemli bir yanlışlığın var olduğu sonucuna ulaşırsa, bu yanlışlığı yönetimin uygun kademesine ve üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde icrai nitelikte görevler üstlenmediği durumlarda üst yönetimden sorumlu olanlara iletir ve önceki dönem denetçisine bilgi verilmesini talep eder. Önceki döneme ait finansal tablolarda değişiklik yapılması ve önceki denetçinin değişiklik yapılan finansal tablolara ilişkin yeni bir denetçi raporu düzenlemeyi kabul etmesi durumunda denetçi, sadece cari döneme ilişkin raporlama yapar.

Önceki döneme ait finansal tabloların denetlenmemiş olması durumunda denetçi, Diğer Hususlar paragrafında karşılaştırmalı finansal tabloların denetlenmemiş olduğunu açıklar. Bununla birlikte bu tür bir açıklama, denetçinin açılış

bakiyelerinin cari döneme ait finansal tabloları önemli derecede etkileyen yanlışlıklar içerip içermediği hakkında yeterli ve uygun denetim kaniti elde etme sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

BAGIMSIZ DENETİM STANDARDI 800

ÖZEL HUSUSLAR – ÖZEL AMAÇLI ÇERÇEVELERE GÖRE HAZIRLANAN FINANSAL TABLOLARIN BAGIMSIZ DENETİMİ

100–700 numaralı gruplarda yer alan Bağımsız Denetim Standartları (BDS’ler) finansal tabloların denetiminde uygulanır. Bu BDS ise, özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış finansal tabloların denetiminde söz konusu BDS’lerin uygulanmasına ilişkin özel hususları ele almaktadır.

Özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış finansal tabloların denetiminde BDS’leri uygularken denetçinin amacı,

- (a) Denetimin kabulüyle,
 - (b) Denetimin planlanması ve yürütülmesiyle ve
 - (c) Finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlamayla,
- ilgili özel hususları uygun biçimde ele almaktır.

Özel amaçlı çerçeve: Belirli kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla tasarlanmış olan bir finansal raporlama çerçevesidir. Finansal raporlama çerçevesi; gerçeğe uygun sunum çerçevesi veya uygunluk çerçevesi olabilir.

Özel amaçlı finansal tablolar: Özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış finansal tablolardır.

Özel amaçlı finansal tabloların denetiminde denetçi, aşağıdaki hususlar hakkında

anlayis edinir:

(a) Finansal tablolarin hazirlanma amaci,

(b) Hedef kullanicilar ve

(c) Geçerli finansal raporlama çerçevesinin içinde bulunulan sartlar altinda kabul edilebilir oldugunu belirlemek için yönetimin attigi adimlar.

Asagida, zel amaçli çerçevelere iliskin örnekler yer almaktadır:

* Isletmenin vergi beyannamesine eslik eden finansal tablolar setine iliskin vergi esasli muhasebe düzenlemeleri,

* Isletmenin kredi verenleri için hazirlanmasi istenebilen nakit akisi bilgisine iliskin nakit tahsilât ve nakit ödeme esasli muhasebe ilkeleri,

* Düzenleyici bir kurum tarafından getirilen yükümlülüklerin karsilanmasi amaciyla söz konusu kurum tarafından olusturulan finansal raporlama hükümleri veya

* Tahvil szlesmesi, kredi anlasmasi veya hibe szlesmesi (hibe projesi) gibi bir szlesmenin finansal raporlama hükümleri.

BAGIMSIZ DENETİM STANDARDI 805

ÖZEL HUSUSLAR – TEK BİR FINANSAL TABLONUN BAGIMSIZ DENETİMİ İLE FINANSAL TABLOLARDAKİ BELİRLİ UNSURLARIN, HESAPLARIN VEYA KALEMLERİN BAGIMSIZ DENETİMİ

Denetçinin, bir bütün olarak ilgili isletmenin tam set finansal tablolarina iliskin olumsuz görüs vermenin veya görüs vermekten kaçınmanın gerekli olduğu sonucuna varmasi durumunda; denetçinin ayni denetçi raporunda, söz konusu finansal tablolar setinin bir parasi olan tek bir finansal tabloya veya finansal

tablolarin belirli bir unsuruna iliskin olumlu görüs vermesine izin vermemektedir. Bunun sebebi; böyle bir olumlu görüsün, bir bütün olarak isletmenin tam set finansal tablolarina iliskin verilen olumsuz görüsle veya görüs vermekten kaçinmayla çelisecek olmasidir.

Bir bütün olarak isletmenin tam set finansal tablolarina iliskin olumsuz görüs vermenin veya görüs vermekten kaçinmanin gerekli oldugu sonucuna varmasi; ancak bu finansal tablolardaki belirli bir unsurun ayri olarak denetlenmesi kapsaminda, söz konusu unsura iliskin olumlu görüs vermenin uygun oldugunu degerlendirmesi durumunda denetçi, sadece asagidaki sartlarda olumlu görüs verebilir:

- (a) Mevzuatta yasaklanmamis olmasi,
- (b) Söz konusu görüsün, olumsuz görüs veya görüs vermekten kaçinma içeren denetçi raporuyla birlikte yayimlanmayan bir denetçi raporunda verilmesi ve
- (c) Söz konusu unsurun, isletmenin tam set finansal tablolarinin büyük bir kismini olusturmamasi.

Bir bütün olarak tam set finansal tablolara iliskin olumsuz görüs vermis veya görüs vermekten kaçinmis olmasi durumunda denetçi, tam set finansal tablolardaki tek bir finansal tabloya iliskin olumlu görüs veremez. Bu durum, tek bir finansal tabloya iliskin denetçi raporunun, olumsuz görüs veya görüs vermekten kaçinma içeren denetçi raporuyla birlikte yayimlanmamis olmasi durumunda dâhi geçerlidir. Bunun sebebi, tek bir finansal tablonun, söz konusu finansal tablolarin büyük bir kismini olusturdugunun kabul edilmesidir.

BAGIMSIZ DENETIM STANDARDI 810

**ÖZET FINANSAL TABLOLARA ILISKIN RAPOR VERMEK ÜZERE
YAPILAN DENETIMLER**

Denetçinin amaçları:

- (a) Özet finansal tablolara ilişkin rapor vermek üzere yürütülecek denetimi kabul etmenin uygun olup olmadığına karar vermek ve
- (b) Özet finansal tablolara ilişkin rapor vermek amacıyla görevlendirilmiş olması durumunda:
 - (i) Elde edilen kanıtlardan ulaşılan sonuçların değerlendirilmesine dayanarak, özet finansal tablolara ilişkin bir görüş oluşturmak ve
 - (ii) Görüşün dayanağını da açıklayan yazılı bir rapor vasıtasıyla söz konusu görüşü açık bir biçimde ifade etmektir.

Denetlenmiş finansal tablolar: BDS'lere uygun olarak denetçi tarafından denetlenmiş olan ve özet finansal tabloların elde edildiği finansal tablolardır.

Özet finansal tablolar: Finansal tablolardan elde edilen ancak finansal tablolardan daha az ayrıntı içeren, bununla birlikte, işletmenin belirli bir tarihteki ekonomik kaynaklarını veya yükümlülüklerini ya da belirli bir dönemde bunlarda meydana gelen değişiklikleri gösteren finansal tablolarla tutarlı, biçimlendirilmiş bir sunum sağlayan tarihî finansal bilgilerdir.² Bu tür tarihî finansal bilgileri açıklamak için farklı ülkelerde farklı terimler kullanılabilir.

Uygulanan kistaslar: Özet finansal tabloların hazırlanmasında yönetim tarafından uygulanan kistaslardır.

Özet finansal tablolara ilişkin rapor vermek üzere bir denetimi kabul etmeden önce denetçi:

- (a) Uygulanan kistasların kabul edilebilir olup olmadığına karar verir,

(b) Yönetimin asagidaki sorumluluklarini anladigina ve üstlendigine dair mutabakatini alır:

(i) Özet finansal tablolarin uygulanan kistaslara uygun olarak hazirlanmasi sorumlulugu,

(ii) Özet finansal tablolarin hedef kullanicilarina, bir zorlukla karsilasmadan denetlenmis finansal tablolara erisim imkânî saglanmasi sorumlulugu (veya mevzuat; özet finansal tablolarin hedef kullanicilarina denetlenmis finansal tablolara erisim imkânî saglanmasina gerek olmadigina yönelik bir hüküm içeriyorsa ve özet finansal tablolarin hazirlanmasina iliskin kistaslari olusturuyorsa, söz konusu mevzuatin özet finansal tablolarda açıklanmasi sorumlulugu) ve

(iii) Özet finansal tablolari içeren ve denetçinin söz konusu tablolara iliskin rapor vermis oldugunu ifade eden herhangi bir belgeye, özet finansal tablolara iliskin denetçi raporunun dâhil edilmesi sorumlulugu.

(c) Yönetimle, özet finansal tablolara iliskin verilecek görüşün sekli hakkında mutabakata varir.

Uygulanan kistaslarin kabul edilebilir olmadigi sonucuna varmasi veya yönetimin mutabakatini alamamasi durumunda denetçi, mevzuat aksini zorunlu kilmadikça, özet finansal tablolara iliskin rapor vermek üzere denetimi kabul etmez. Böyle bir mevzuata uygun olarak yürütölen bir denetim, bu BDS'ye uygun olmayacaktır. Dolayisiyla, özet finansal tablolara iliskin denetçi raporu, denetimin bu BDS'ye uygun olarak yürütöldüğüne dair herhangi bir ifade içermez. Denetçi, denetim sözleşmesinin sartlarinda bu duruma uygun bir biçimde atifta bulunur. Denetçi, bu durumun özet finansal tablolarin elde edildiği finansal tablolarin denetimi üzerindeki muhtemel etkilerini de belirler.

Denetçi, özet finansal tablolara iliskin denetçi görüşüne dayanak olusturmak için, asagidaki prosedürleri ve gerekli gördüğü diger prosedürleri uygular:

(a) Özet finansal tablolarin, sundugu bilgilerin özet bilgiler oldugunu yeterli bir biçimde açıklayip açıklamadigini ve denetlenmis finansal tablolari belirtip

belirtmediğini değerlendirir.

(b) Denetlenmiş finansal tabloların özet finansal tablolarla birlikte sunulmadığı durumlarda, aşağıdaki hususların açık bir biçimde açıklanıp açıklanmadığını değerlendirir:

(i) Denetlenmiş finansal tabloların kimden veya nereden temin edilebileceği (erisilebileceği) veya

(ii) Özet finansal tabloların hedef kullanıcılarına, denetlenmiş finansal tablolara erişim imkânı sağlanmasına gerek olmadığına yönelik bir hüküm içeren ve özet finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin kistasları oluşturan mevzuat.

(c) Özet finansal tabloların, uygulanan kistasları yeterli bir biçimde açıklayıp açıklamadığını değerlendirir.

(ç) Özet finansal tabloların, denetlenmiş finansal tablolardaki ilgili bilgilerle mutabık olup olmadığını veya söz konusu bilgiler kullanılarak yeniden hesaplanıp hesaplanamayacağını belirlemek amacıyla, özet finansal tabloları denetlenmiş finansal tablolardaki ilgili bilgilerle karşılaştırır.

(d) Özet finansal tabloların uygulanan kistaslara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını değerlendirir.

(e) Özet finansal tabloların amaçları açısından, söz konusu tabloların içinde bulunan şartlarda yanıltıcı olmamasını sağlamak için, bu tabloların gerekli bilgileri içerip içermediğini ve uygun bir şekilde bir araya getirilerek sunulup sunulmadığını değerlendirir.

(f) Mevzuat; özet finansal tabloların hedef kullanıcılarına, denetlenmiş finansal tablolara erişim imkânı sağlanmasına gerek olmadığına yönelik bir hüküm içermediği ve özet finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin kistasları oluşturmadığı sürece, özet finansal tabloların hedef kullanıcılarına, bir zorlukla karşılaşmadan denetlenmiş finansal tablolara erişim imkânı sağlanıp sağlanmadığını değerlendirir.

Özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna, denetlenmiş finansal tablolara ilişkin denetçi raporu tarihinden sonraki bir tarih verilebilir. Böyle durumlarda,

özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda, özet finansal tabloların ve denetlenmiş finansal tabloların; denetlenmiş finansal tablolara ilişkin denetçi raporu tarihinden sonra meydana gelen olayların etkilerini yansıtmadığı ifade edilir.

Denetçi, özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna, aşağıdaki tarihlerden daha önceki bir tarihi vermez:

(a) Özet finansal tabloların hazırlanmış olduğuna ve yetkili kişilerin bu finansal tablolara ilişkin sorumluluğu üstlendiklerini beyan ettiklerine ilişkin kanıtlar dâhil olmak üzere denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan yeterli ve uygun denetim kanıtlarını elde ettiği tarih ve

(b) Denetlenmiş finansal tablolara ilişkin denetçi raporu tarihi.

Denetim ile İlgili Çıkmış Sorulara Yönelik Notlar

KALİTE KONTROL STANDARDI 1

KKS 1'e uygunluk sağlamak için bir denetim şirketi tarafından geliştirilen politika ve prosedürlerin niteliği ve kapsamı; denetim şirketinin büyüklüğü, faaliyet özellikleri ve denetim şirketinin bir denetim ağının parçası olup olmaması gibi çeşitli faktörlere bağlıdır.

Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirme: Rapor tarihi veya öncesinde denetim ekibinin vardığı önemli yargıların ve raporu oluştururken ulaştığı sonuçların tarafsız bir şekilde değerlendirilmesini sağlamak için tasarlanmış bir süreçtir. Bu süreç, Kurum tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimi ve varsa denetim şirketinin, kalitesinin gözden geçirilmesinin gerekli olduğuna karar verdiği diğer denetimler için uygulanır.

Etik Hükümler (Bağımsızlık)

Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi

İnsan Kaynakları (Denetim Ekiplerinin Belirlenmesi)

Denetimin Yürütülmesi (İstisare, Denetimin Kalitesine Yönelik Gözden Geçirme)

İzleme (Tespit Edilen Eksikliklerin Değerlendirilmesi, Bildirilmesi ve Düzeltilmesi, Şikâyet ve İddialar)

Finansal tabloların bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimlerinde çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyalarında birleştirilmesi işleminin denetçi raporu tarihinden itibaren altmış gün içinde tamamlanması gerekir.

Denetim şirketi, aşağıdaki unsurların her birini ele alan politika ve prosedürler içeren bir kalite kontrol sistemi kurar ve bu sistemin devamlılığını sağlar:

- (a) Denetim şirketi bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları.
- (b) İlgili etik hükümler.
- (c) Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi.
- (ç) İnsan kaynakları.
- (d) Denetimin yürütülmesi.
- (e) İzleme.

Denetim şirketinin amacı;

(a) Denetim sirketinin ve personelinin, mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uyduguna ve

(b) Denetim sirketi veya sorumlu denetçi tarafından düzenlenen raporların, içinde bulunulan şartlara uygun olduğuna, ilişkin kendisine makul güvence sağlayan bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamlılığını sağlamaktır.

BDS 200 - BAGIMSIZ DENETÇİNİN GENEL AMAÇLARI VE BAGIMSIZ DENETİMİN BAGIMSIZ DENETİM STANDARTLARINA UYGUN OLARAK YÜRÜTÜLMESİ

Denetim riski: Finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermesine rağmen, denetçinin duruma uygun olmayan bir denetim görüşü vermesi riskidir. Denetim riski, “önemli yanlışlık” riski ile tespit edememe riskinin bir fonksiyonudur.

Denetim riski, dava sonucu ortaya çıkan kayıplar, kötü tanıtım veya finansal tabloların denetimiyle bağlantılı olarak ortaya çıkan diğer olaylar gibi denetçinin is hayatına ilişkin risklerini ifade etmez.

Örneğin, denetçiye göre “önemli yanlışlık” riskleri ne kadar yüksekse, kabul edilebilir tespit edememe riski o kadar düşük bir düzeyde olacaktır. Böylece denetçinin ihtiyaç duyacağı ikna edici denetim kaniti da o kadar artmış olacaktır.

“Önemli yanlışlık” riski: Finansal tabloların denetim öncesinde önemli bir yanlışlık içermesi riskidir. Aşağıda belirtildiği gibi bu risk yönetim beyanı düzeyinde iki bileşenden oluşur:

Yapısal risk: İlgili kontrol mekanizması dikkate alınmadan önce, bir işlem sınıfına, hesap bakiyesine veya açıklamalara ilişkin bir yönetim beyanının, tek

basına veya diğer yanlışlıklarla birlikte önemli olabilecek bir yanlışlık içermeye açık olması durumudur.

Kontrol riski: Bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamalara ilişkin bir yönetim beyanında ortaya çıkabilecek ve tek basına veya diğer yanlışlıklarla birlikte önemli olabilecek bir yanlışlığın, işletmenin iç kontrolü tarafından zamanında önlenememesi veya tespit edilerek düzeltilememesi riskidir.

Tespit edememe riski: Denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek için denetçinin uyguladığı prosedürler neticesinde, tek basına veya diğer yanlışlıklarla birlikte önemli olabilecek mevcut bir yanlışlığın tespit edilememesi riskidir. (Ticari borçlar hesabına yönelik olarak denetçi tarafından teyit mektuplarını gönderilmesi tespit edememe riskiyle ilişkilidir.)

Denetim kanitinin yeterliliği ve uygunluğu birbiriyle ilişkilidir. Yeterlilik, denetim kanitinin miktarının ölçütüdür. İhtiyaç duyulan denetim kaniti miktarı, denetçinin “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmesinden (“önemli yanlışlık” riskinin ne kadar yüksek olduğu değerlendiriliyorsa muhtemelen daha fazla denetim kaniti gerekecektir) ve ilgili denetim kanitinin kalitesinden (denetim kanitinin kalitesi arttıkça daha az denetim kaniti gerekebilir) etkilenir.

Uygunluk, denetim kanitinin kalitesinin ölçütüdür. Diğer bir ifadeyle uygunluk, denetçi görüşünün temelini oluşturan sonuçların desteklenmesinde denetim kanitinin ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliğidir. Denetim kanitinin güvenilirliği, kanitin kaynagından ve niteliğinden etkilenir ve kanitin elde edildiği şartlara bağlıdır.

Denetim riski, “önemli yanlışlık” riskinin ve tespit edememe riskinin bir fonksiyonudur. Risklerin değerlendirilmesi, bu değerlendirmeye yönelik gerekli bilginin toplanması için uygulanan denetim prosedürlerine ve denetim sırasında toplanan kanıtlara dayanır. Risklerin değerlendirilmesi, kesin ölçümü yapılabilir bir konu değil, mesleki muhakeme gerektiren bir husustur.

BDS 210 - BAGIMSIZ DENETİM SÖZLESMESİNİN SARTLARI ÜZERİNDE ANLASMAYA VARILMASI

Denetçinin amacı, denetimin yürütüleceği esaslar üzerinde anlaşmaya varıldığı takdirde;

(a) Denetimin ön şartlarının mevcut olup olmadığının tespiti ve

(b) Yönetimin ve -uygun hâllerde-üst yönetimden sorumlu olanların denetim sözleşmesinin şartlarını kendisiyle aynı şekilde anladıklarının teyit edilmesi,

suretiyle, denetim sözleşmesini kabul etmek veya mevcut denetim sözleşmesini devam ettirmektir.

Denetimin ön şartları: Yönetim tarafından finansal tabloların hazırlanmasında kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesinin kullanılması ve yönetimin ve -uygun hâllerde-üst yönetimden sorumlu olanların yürütülecek denetime ilişkin ön kabullerde mutabik olmasıdır.

Denetimin ön şartlarının sağlanıp sağlanmadığını gösteren doküman denetim sözleşmesidir.

Kabul edilebilir finansal raporlama çerçeveleri genellikle, hedef kullanıcılar açısından faydalı bilgilerin finansal tablolarda sunulmasını sağlayan aşağıdaki özelliklere sahiptir:

(a) İhtiyaca uygunluk: Finansal tablolarda sunulan bilginin, işletmenin niteliğine ve finansal tabloların amacına uygun olmasını ifade eder. Örneğin, genel amaçlı finansal tablolar hazırlayan bir işletme açısından ihtiyaca uygunluk, ekonomik kararların alınmasında geniş bir kullanıcı kitlesinin ortak finansal bilgi ihtiyacını karşılayıp karşılamadığı bakımından değerlendirilir. Bu ihtiyaçlar çoğunlukla işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışlarının sunulmasıyla karşılanabilir.

(b) Tamlik: Finansal tablolara dayanılarak çıkarılan sonuçlara etki edebilecek işlemlerin, olayların, hesap bakiyelerinin ve açıklamaların ihmal edilmemesini

ifade eder.

(c) Güvenilirlik: Finansal tablolarda yer alan bilgilerin;

(i) Uygun hâllerde olayların ve işlemlerin sadece yasal biçimini değil aynı zamanda ekonomik özünü yansıtmalarını ve

(ii) Benzer durumlarda kullanıldıklarında, makul bir şekilde tutarlı bir değerlendirme, ölçüm, sunum ve açıklamayla sonuçlanmasını, ifade eder.

(ç) Tarafsızlık: Finansal tablo bilgilerinin ön yargı içermeyecek şekilde sunulmasını ifade eder.

(d) Anlaşılabilirlik: Finansal tablolarda yer alan bilgilerin açık ve kapsamlı olmasını ve önemli bir yorum farklılığına sebebiyet vermemesini ifade eder.

Denetim sözleşmesi yazılı olarak düzenlenir ve aşağıdaki hususları içerir:

(a) Finansal tabloların denetiminin amacı ve kapsamı,

(b) Denetçinin sorumlulukları,

(c) Yönetimin sorumlulukları,

(ç) Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılacak geçerli finansal raporlama çerçevesini belirten açıklama,

(d) Denetçi tarafından düzenlenecek raporların beklenen şekline ve içeriğine atıf,

(e) Raporların beklenen şekil ve içerikten farklılık gösterebileceği durumlar olabileceğine ilişkin açıklama.

Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılacak olan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığını belirlerken denetçinin dikkate alacağı etkenler aşağıdakileri içerir:

- İşletmenin niteliği (örneğin, işletmenin ticari bir işletme mi, kamu sektörü işletmesi mi veya kâr amacı gütmeyen bir işletme mi olduğu),

- Finansal tabloların amacı (örneğin, geniş bir kullanıcı kitlesinin ortak finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için mi, yoksa belirli kullanıcıların finansal bilgi

ihtiyaçlarını karsılamak için mi hazırlandığı),

- Finansal tabloların niteliği (örneğin, finansal tabloların tam set finansal tablolar mı veya tek bir finansal tablo mu olduğu) ve

- Mevzuatın geçerli finansal raporlama çerçevesini belirleyip belirlemediği.

Yetkili veya kabul görmüş bir standart belirleyici kurulusun bulunmadığı veya finansal raporlama çerçevesi kullanımının mevzuatla belirlenmediği ülkelerde, finansal raporlama çerçevesini işletme yönetimi belirler.

BDS 220 - FINANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE KALİTE KONTROL İÇİNDEKİLER

Sorumlu denetçi, denetim ekibi ile -bu ekibin üyesi olmayan-denetçinin faydalandığı uzmanların tamamının:

(a) Denetimin, mesleki standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütölmesi ve

(b) Düzenlenecek denetçi raporunun içinde bulunulan şartlara uygun olması,

için gerekli yetkinlik ve beceriye sahip olduğuna ikna olur.

Sorumlu denetçi, görevlendirildiği her bir denetimin genel kalitesinden sorumludur.

Teftis: Tamamlanan denetimlerle ilgili olarak denetim ekiplerinin, denetim şirketinin kalite kontrol politika ve prosedürlerine uygun hareket ettiğine ilişkin kanıt sağlanması amacıyla tasarlanan prosedürlerdir.

Kalite Kontrol Standardi 1 (KKS 1) uyarınca denetim şirketi;

(a) Denetim sirketinin ve personelinin, mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uyduguna

(b) Denetim sirketi veya sorumlu denetçiler tarafından düzenlenen raporların, içinde bulunulan sartlara uygunluguna,

iliskin makul güvence saglayan bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamliligini saglamakla yükümlüdür.

Sorumlu denetçi, denetçi raporu tarihinde veya öncesinde çalışma kâğıtlarını gözden geçirmek ve denetim ekibiyle müzakere yapmak suretiyle, ulasilan sonuçların desteklenmesi ve denetçi raporunun tamamlanması için yeterli ve uygun denetim kanitinin toplandigina ikna olur

BDS 230 - BAGIMSIZ DENETIMIN BELGELENDIRILMESI

Çalışma kâğıtları, asagidakiler dâhil, birtakim ilâve amaçlara da katkıda bulunur:

- Denetim ekibinin denetimi planlamasına ve yürütmesine yardımcı olmak,
- Gözetimden sorumlu denetim ekibi üyelerine, ilgili denetim çalışmasının yönlendirilmesi ve gözetiminde ve kendi gözden geçirme sorumluluklarını BDS 220'ye uygun olarak yerine getirmelerinde yardımcı olmak,
- Denetim ekibinin kendi çalışmalarından sorumlu olmasını sağlamak,
- Gelecekteki denetimlerde önem arz edecek hususların kaydının tutulmasını sağlamak,
- Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirme ve teftislerin Kalite Kontrol Standardi (KKS) veya en az KKS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemeler uyarınca yürütülmesini sağlamak,
- Mevzuat hükümleri uyarınca diğer teftislerin yürütülmesini sağlamak.

BDS 240 - FINANSAL TABLOLARIN BAGIMSIZ DENETIMINDE BAGIMSIZ DENETÇİNİN HILEYE ILISKIN SORUMLULUKLARI

Denetçiyi ilgilendiren iki tür kasitli yanlışlık bulunmaktadır: hileli finansal raporlamadan kaynaklanan yanlışlıklar ve varlıkların kötüye kullanılmasından kaynaklanan yanlışlıklar.

Hileli finansal raporlama genellikle, etkin şekilde isliyor görünen kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilmesini içerir.

Varlıkların kötüye kullanılması, işletme varlıklarının çalınması eylemini içerir ve çoğunlukla çalışanlar tarafından nispeten küçük ve önemsiz miktarlarda gerçekleştirilir. Bununla birlikte kötüye kullanma, genellikle bu eylemi tespit edilmesi zor yöntemlerle daha kolay örtbas edebilecek veya gizleyebilecek olan işletme yönetimi tarafından da gerçekleştirilebilir.

BDS 260 - ÜST YÖNETIMDEN SORUMLU OLANLARLA KURULACAK ILETISIM

Üst yönetimden sorumlu olanlar: İşletmenin stratejik yönetimi ve hesap verebilirliğine ilişkin yükümlülüklerin gözetiminden sorumlu kişi, kişiler veya yapılar (örneğin, şirketin yönetim kurulu üyeleri). Bu sorumluluk finansal raporlama sürecinin gözetimini de içerir.

Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlarla aşağıdaki hususlar hakkında iletişim kurar:

(a) Denetçinin; muhasebe politikaları, muhasebe tahminleri ve finansal tablo dipnotları dâhil, işletmenin muhasebe uygulamalarının önemli nitel yönleri hakkındaki görüşleri. Uygun hâllerde denetçi, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca kabul edilebilir olan önemli bir muhasebe uygulamasını, işletmeye özgü şartlar altında neden en uygun uygulama olarak

değerlendirmedigini üst yönetimden sorumlu olanlara açıklar,

(b) Denetim sırasında -varsa-karşılaşılan önemli zorluklar,

(c) Üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde icrai nitelikte görevler üstlenmediği durumlarda:

(i) Denetim sırasında ortaya çıkan ve yönetimle müzakere edilen veya yazışma konusu yapılan önemli hususlar,

(ii) Denetçinin talep ettiği yazılı beyanlar.

(ç) Varsa, denetçi raporunun şeklini ve içeriğini etkileyen durumlar ve

(d) Denetçinin mesleki yargısına göre finansal raporlama sürecinin gözetimiyle ilgili olan ve denetim sırasında ortaya çıkan diğer önemli hususlar.

BDS 265 - İÇ KONTROL EKSİKLİKLERİNİN ÜST YÖNETİMDEN SORUMLU OLANLARA VE YÖNETİME BİLDİRİLMESİ

Önemli iç kontrol eksikliği: Denetçinin mesleki muhakemesi sonucunda, üst yönetimden sorumlu olanların dikkatini çekmeyi gerektirecek kadar önemli olduğuna kanaat getirdiği iç kontrol eksikliği veya eksikliklerin bilesimidir.

Önemli eksikliklerin yazılı olarak üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesi bu hususların önemini yansıtır ve üst yönetimden sorumlu olanların gözetim sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olur.

BDS 300 - FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNİN PLANLANMASI

Denetçi genel denetim stratejisini oluştururken:

(a) Denetimin kapsamını tanımlayan denetimin özelliklerini belirler.

(b) Denetimin zamanlamasını ve kurulması gereken iletişimlerin niteliğini planlamak amacıyla denetimin raporlama amaçlarını belirler.

(c) Mesleki muhakemesini kullanarak, denetim ekibinin çalışmalarının yönlendirilmesinde önemli olduğunu düşündüğü faktörleri mütalaa eder.

(ç) Ön denetim çalışmaları sonuçlarını ve -uygun hâllerde-sorumlu denetçinin işletme için yürüttüğü diğer denetimlerden elde ettiği bilgilerin ilgili olup olmadığını mütalaa eder.

(d) Denetimin yürütülmesi için ihtiyaç duyulan kaynakların niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirler.

BDS 315 - İŞLETME VE ÇEVRESİNİ TANIMAK SURETİYLE “ÖNEMLİ YANLISLIK” RİSKLERİNİN BELİRLENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Denetçinin amacı, işletmenin iç kontrolü dâhil işletme ve çevresini tanımak suretiyle, finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek ve değerlendirmek ve böylece “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanması için bir dayanak oluşturmaktır.

Denetçi, müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasına dayanak teşkil etmesi amacıyla:

(a) Finansal tablo düzeyinde ve

(b) İşlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyinde,

“önemli yanlışlık” risklerini belirler ve değerlendirir.

Finansal tablo düzeyinde “önemli yanlışlık” riskleri, bir bütün olarak finansal tablolarla yaygın bir şekilde ilgili olan ve çok sayıda yönetim beyanını etkileme potansiyeli bulunan riskleri ifade eder. Bu nitelikteki riskler; işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar düzeyinde belirli yönetim beyanlarıyla ilişkilendirilebilir riskler olmak zorunda değildir. Bu tür riskler daha ziyade, örneğin yönetimin iç kontrolü ihlâl etmesindeki gibi, yönetim beyanı düzeyinde “önemli yanlışlık” risklerini artırabilen durumları yansıtır. Finansal tablo düzeyinde riskler özellikle, denetçinin hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmesiyle ilgili olabilir.

Denetçi, hangi risklerin ciddi risk olduğu konusunda yargıda bulunurken, asgari olarak aşağıdaki hususları mütalaa eder:

- (a) Riskin hile kaynaklı bir risk olup olmadığı,
- (b) Riskin, ekonomi, muhasebe ve diğer alanlardaki önemli güncel gelişmelerle ilgisinin bulunup bulunmadığı ve dolayısıyla özel bir dikkat gerektirip gerektirmediği,
- (c) İşlemlerin karmaşıklığı,
- (ç) Riskin ilişkili taraflarla yapılan önemli işlemleri içerip içermediği,
- (d) Riskle ilgili finansal bilgilerin ölçümündeki -özellikle geniş bir aralıkta ölçüm belirsizliği içeren ölçümlerdeki-subjektiflik derecesi ve
- (e) Riskin, işletmenin olağan faaliyetlerinin dışında kalan veya olağan dışı görünen önemli işlemler içerip içermediği.

İç Kontrol Bileşenleri:

1. Kontrol çevresi
2. İşletmenin risk değerlendirme süreci
3. İlgili iş süreçleri dâhil finansal raporlamayla ilgili bilgi sistemi ve iletişim

4. Denetimle ilgili kontrol faaliyetleri

5. Kontrollerin izlenmesi

Kontrol faaliyetleri, yönetim talimatlarının uygulanmasını sağlamaya yardımcı olan politika ve prosedürlerdir. BT veya manuel sistemlerde olup olmadığına bakılmaksızın, kontrol faaliyetlerinin çeşitli amaçları bulunur ve farklı kurumsal ve fonksiyonel düzeylerde uygulanır. Aşağıda sıralanan hususlar, belirli kontrol faaliyetlerine örnek olarak verilebilir:

- Yetkilendirme.
- Performans gözden geçirmeleri.
- Bilgi işleme.
- Fiziki kontroller.
- Görevler ayrılığı.

Kontrol çevresinin anlaşılmasında ilgili olabilecek kontrol çevresi unsurları aşağıdakileri içerir:

(a) Dürüstlük ve etik değerlere ilişkin kuralları bildirme ve uygulatma: Bu unsurlar, kontrollerin tasarım, yönetim ve izlenme etkinliğini etkileyen temel unsurlardır.

(b) Yetkinliğe bağlılık: Belirli işler için gerekli olan yetkinlik düzeyinin yönetim tarafından değerlendirilmesi ve bu düzey için gereken bilgi ve becerilerin neler olduğunun belirlenmesi gibi hususları içerir.

(c) Üst yönetimden sorumlu olanların katılımı: Üst yönetimden sorumlu olanların özelliklerine örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Yönetimden bağımsız olmaları.
- Deneyim ve itibarları.
- Katılımlarının ve kendilerine ulaşan bilgilerin kapsamı ile faaliyetleri dikkatle incelemeleri.
- Yönetime yöneltilen soruların zorluk derecesi ve bu sorulara verilecek cevapların takibi dâhil olmak üzere eylemlerinin uygunluğu ile iç ve dış denetçilerle olan etkileşimleri.

(ç) Yönetimin felsefesi ve çalışma şekli: Yönetimin ayırt edici özelliklerine örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- İş hayatına ilişkin riskleri üstlenmeye ve yönetmeye ilişkin yaklaşımları.
- Finansal raporlamaya ilişkin tutum ve eylemleri.
- Bilgi işleme, muhasebe fonksiyonları ve personele yönelik tutumları.

(d) Organizasyon yapısı: İşletmenin amaçlarını gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin planlandığı, yürütüldüğü, kontrol edildiği ve gözden geçirildiği çerçevedir.

(e) Yetki ve sorumlulukların belirlenmesi: İşletme faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin yetki ve sorumlulukların nasıl belirlendiği ve raporlama ilişkileri ile yetki hiyerarsilerinin nasıl kurulduğu gibi konulardır.

(f) İnsan kaynakları politika ve uygulamaları: İşe alma, oryantasyon, eğitim, değerlendirme, danışmanlık, terfi, ücret ve iyileştirici adımlara ilişkin politika ve

uygulamalar örnek olarak verilebilir.

BDS 320 - BAGIMSIZ DENETIMIN PLANLANMASI VE YÜRÜTÜLMESİNDE ÖNEMLİLİK

Performans önemliliği (bir veya birden fazla tutar olarak tanımlanan), düzeltilmemiş yanlışlıklar ile tespit edilmemiş yanlışlıkların toplamının bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemliliği asması ihtimalini uygun bir seviyeye indirmek amacıyla belirlenir.

Kabul edilebilir yanlışlık, BDS 320 kapsamında tanımlanan performans önemliliğinin, belirli bir örnekleme prosedürüne uygulanmasıdır. Kabul edilebilir yanlışlık, performans önemliliğiyle aynı tutarda veya bu tutardan daha düşük olabilir.

BDS 330 - BAGIMSIZ DENETÇİNİN RISK OLARAK DEGERLENDİRİLMİŞ HUSUSLARA KARSI YAPACAGI ISLER

Yönetimin iddiaları bes gruptan olusmaktadır. Bunlar:

- a) Var Olma
- b) Tamlik / Bütünlük
- c) Degerleme ve Dagitim
- d) Haklar ve Yükümlülükler
- e) Sunus ve Açıklama

Maddi dogrulama prosedürü: Yönetim beyani düzeyindeki önemli yanlışlıkları tespit etmek üzere tasarlanmış denetim prosedürüdür. Maddi dogrulama prosedürleri aşağıdakilerden oluşur:

- (i) Detay testleri (işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin detay testleri) ve
- (ii) Analitik maddi dogrulama prosedürleri.

Denetçi yapacağı risk değerlendirmesinin muhakemeye dayanması sebebiyle tüm önemli yanlışlık risklerini tespit edemeyeceğinden (tespit edememe riski) maddi dogrulama prosedürlerini kullanır. Ayrıca yönetimin iç kontrolü ihlal etmesi dâhil olmak üzere, iç kontrole ilişkin yapısal kısıtlamalar da maddi dogrulama prosedürlerinin uygulanma nedenlerindendir.

Kontrol Testleri - Denetçi aşağıdaki durumlarda, ilgili kontrollerin işleyiş etkinliklerine ilişkin yeterli ve uygun denetim kaniti elde etmek amacıyla kontrol testlerini tasarlar ve uygular:

- (a) Denetçinin yönetim beyanı düzeyinde ortaya çıkan “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin yaptığı değerlendirme, kontrollerin etkin bir şekilde işledigine dair bir beklenti içeriyorsa (denetçi, maddi dogrulama prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken kontrollerin etkin bir şekilde işledigine güvenmek istiyorsa) veya
- (b) Maddi dogrulama prosedürleri, tek başlarına, yönetim beyanına ilişkin yeterli ve uygun denetim kaniti sağlayamıyorsa.

Denetçi, ciddi risk olduğuna karar verdiği bir riske yönelik kontrollere güvenmeyi planlıyorsa, bu kontrolleri cari dönemde test eder.

Denetçi, (a) En son test edilisinden bu yana değişmemiş olan kontroller ve (b) Ciddi bir riski hafifletmeyen kontrollere, ilişkin önceki denetimlerden elde edilen denetim kanitlarına güvenip güvenmeyeceğine (dayanıp

dayanmayacagina), mesleki muhakemede bulunarak karar verir. Ayrica, bu tür kontrollerin tekrar test edilmesi için geçecek sürenin uzunluğu da mesleki muhakemenin konusudur, ancak bu kontrollerin her üç yılda en az bir defa test edilmeleri zorunludur.

Finansal tablo düzeyinde degerlendirilmis “önemli yanlışlık” risklerine karsi yapılacak genel isler asagidakileri içerebilir:

- Denetim ekibine mesleki süpheciligi korumanin gerekliliginin belirtilmesi.
- Daha deneyimli personelin veya özel becerilere sahip kisilerin görevlendirilmesi veya uzmanlari kullanilmasi.
- Daha fazla yönlendirme ve gözetim yapilmasi
- Uygulanacak müteakip denetim prosedürlerinin seçimine ilâve öngörülemezlik unsurlarinin dâhil edilmesi.
- Denetim prosedürlerinin nitelik, zamanlama ve kapsamıyla ilgili genel degisiklikler yapilmasi.

**BDS 450 - BAGIMSIZ DENETIMIN YÜRÜTÜLMESİ SIRASINDA
BELIRLENEN**

YANLISLIKLARIN DEGERLENDIRILMESI

BDS 450'ye göre yanlışlık; raporlanan bir finansal tablo kaleminin tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması ile aynı kalemin geçerli finansal raporlama çerçevesine göre olması gereken tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması arasındaki farklılık olarak tanımlanır. Buna göre, finansal tablolardaki önemli bir yanlışlık,

- (a) Seçilen muhasebe politikalarının uygunluğu,
- (b) Seçilen muhasebe politikalarının uygulanması veya
- (c) Finansal tablolardaki açıklamaların uygunluğu veya yeterliliği ile ilgili olarak ortaya çıkabilir.

Yanlışlıklar hata veya hileden kaynaklanabilir

Mevzuatla yasaklanmadığı sürece denetçi, denetim boyunca biriktirilen tüm yanlışlıkları yönetimin uygun bir kademesine zamanında bildirir³. Denetçi, yönetimden söz konusu yanlışlıkları düzeltmesini talep eder.

BDS 500 - BAGIMSIZ DENETIM KANITLARI

Denetim kanitinin uygunluğu: Denetim kanitinin kalitesinin ölçütüdür. Bir başka ifadeyle, denetçi görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara destek sağlama açısından, denetim kanitinin ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliğidir.

Denetim kanitinin yeterliliği: Denetim kanitinin miktarının ölçütüdür. İhtiyaç duyulan denetim kaniti miktarı, denetçinin “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmesinden ve ilgili denetim kanitinin kalitesinden etkilenir.

Maddi doğrulama prosedürleri, yönetim beyanı düzeyindeki önemli yanlışlıkların tespit edilmesi için tasarlanır ve detay testleri ile analitik maddi doğrulama prosedürlerinden oluşur.

Denetçi, denetim riskini (finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermesine rağmen denetçinin duruma uygun olmayan bir görüş vermesi riski) kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirecek yeterli ve uygun denetim kaniti elde ettiğinde, makul güvence sağlanmış olur.

Denetçi görüşünün oluşturulmasına yönelik denetçi çalışmalarının büyük bir bölümünü, denetim kanitlerinin elde edilmesi ve değerlendirilmesi oluşturur. Denetim kaniti elde edilmesine yönelik denetim prosedürleri; sorgulamanın yani sıra tetkik, gözlem, teyit, yeniden hesaplama, yeniden uygulama ve analitik prosedürleri (çoğu zaman bunların birleşimini) içerir. Sorgulama, önemli denetim kanitleri sağlayabilir hatta yanlışlığa ilişkin kanit oluşturabilir ancak genellikle, yönetim beyanı düzeyinde önemli bir yanlışlığın olmadığına veya kontrollerin işleyiş etkinliğine ilişkin tek başına yeterli denetim kaniti sağlamaz.

Tetkik; işletme içinden veya dışından elde edilen, basılı veya elektronik ortamda ya da başka bir depolama ortamında bulunan kayıt veya belgelerin incelenmesini ya da varlıkların fiziki olarak incelenmesini içerir. Kayıt ve belgelerin tetkiki; bu kayıt ve belgelerin niteliği ile kaynağına ve (bu kayıt ve belgelerin işletme içi kayıt ve belgeler olması durumunda) bunların oluşturulmasına ilişkin kontrollerin etkinliğine bağlı olarak, farklı güvenilirlik derecelerinde denetim kaniti sağlar. Yetkilendirmeye ilişkin kanit elde etmek için kayıtlar üzerinde yapılan tetkik, kontrol testi olarak kullanılan tetkike örnek olarak verilebilir.

Gözlem, baskaları tarafından uygulanan bir süreç veya prosedürün izlenmesidir (örneğin, işletme personeli tarafından yapılan stok sayiminin veya kontrol faaliyetlerinin denetçi tarafından gözlemlenmesi). Gözlem, bir süreç veya prosedürün isleyisiyle ilgili denetim kaniti sağlar fakat yapıldığı zamanla sınırlıdır. Süreç veya prosedürün gözlemleniyor olması, bunların uygulanma şeklini etkileyebilir.

Dis teyit, üçüncü bir tarafın (teyit eden taraf) doğrudan denetçiye basili, elektronik ortamda ya da başka bir depolama ortamında verdiği yazılı yanıtı elde edilen denetim kanitini ifade eder. Dis teyit prosedürleri genellikle, belirli hesap bakiyeleri ve bunların unsurlarıyla bağlantılı yönetim beyanlarının ele alınması söz konusu olduğunda ihtiyaca uygundur. Ancak, dis teyitlerin kullanımının yalnızca hesap bakiyeleriyle sınırlandırılmaması gerekir. Örneğin denetçi, işletmenin üçüncü taraflarla yaptığı anlaşmaların şartlarına veya üçüncü taraflarla yapılan işlemlere ilişkin teyit talep edebilir. Teyit talebi, sözleşmede herhangi bir değişiklik yapıp yapılmadığını, yapılmışsa bu konuyla ilgili ayrıntıları öğrenmek üzere tasarlanabilir.

Yeniden hesaplama, belge veya kayıtların matematiksel doğruluğunun kontrolüdür. Yeniden hesaplama, manuel veya elektronik olarak yapılabilir.

Yeniden uygulama, aslen işletmenin iç kontrolünün bir parçası olarak uygulanmış olan prosedür veya kontrollerin, denetçi tarafından bağımsız bir şekilde yürütülmesidir.

Analitik prosedürler, finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki anlamlı ilişkilerin analiz edilmesi yoluyla finansal bilgilerin değerlendirilmesidir. Analitik prosedürler, beklenen değerlerden önemli miktarda farklılık arz eden veya diğer ilgili bilgilerle tutarsızlık gösteren belirlenmiş dalgalanma ya da ilişkilerin gerektiğinde araştırılmasını da kapsar.

Sorgulama, işletme içindeki veya dışındaki bilgili kişilerden, finansal ve finansal olmayan konularda bilgi alınmasıdır. Sorgulama, diğer denetim prosedürlerine ek olarak denetim sırasında yoğun bir şekilde kullanılır. Sorgulamalar, resmi olarak yapılan yazılı sorgulamalardan resmi olmayan sözlü sorgulamalara kadar çeşitli şekillerde yapılabilir. Sorgulamalara verilen cevapların değerlendirilmesi, sorgulama sürecinin ayrılmaz bir parçasıdır.

Kontrol testlerinin uygulanmasında denetçinin yeniden uygulama ve gözlem tekniklerini daha fazla kullanması beklenir.

İhtiyaca uygunluk, ilgili denetim prosedürünün amacı ile -uygun hâllerde- incelenmekte olan yönetim beyanı arasındaki mantıksal ilişkiyi veya bağlantıyı ele alır. Denetim kaniti olarak kullanılacak bilginin ihtiyaca uygunluğu, testin yönünden etkilenebilir. Örneğin, bir denetim prosedürünün amacı, ticari borçların var olması veya değerlemesi açısından olması gerekenden fazla gösterilip gösterilmediğinin test edilmesi olduğunda, kayıtlı olan ticari borçların test edilmesi ihtiyaca uygun bir denetim prosedürü olabilir. Öte yandan, ticari borçların var olması veya bu borçların değerlemesi açısından olması gerekenden az gösterilip gösterilmediği test edilirken, kayıtlı olan ticari borçların test edilmesi ihtiyaca uygun olmayacaktır. Bunun yerine ödenmemiş faturalar, tedarikçilerin beyanları, eslesmeyen alındı belgeleri ve sonraki dönemde yapılan ödemeler gibi bilgilerin test edilmesi ihtiyaca uygun olabilir.

Kontrol testleri, kontrollerin yönetim beyanı düzeyindeki önemli yanlışlıkların önlenmesi veya tespit edilerek düzeltilmesi konusundaki işleyiş etkinliğini değerlendirmek amacıyla tasarlanır. Kontrol testlerinin ihtiyaca uygun denetim kaniti elde etmek amacıyla tasarlanması, bir kontrolün performansını gösteren tanımlayıcı şartlar (özellik veya nitelikler) ile yeterli performanstan uzaklaşmışlığına işaret eden sapma şartlarının belirlenmesini içerir. Bu şartların mevcudiyeti veya yokluğu daha sonra denetçi tarafından test edilebilir.

İÇİN DIKKATE ALINMASI GEREKEN ÖZEL HUSUSLAR

Stokların finansal tablolar açısından önemli olması durumunda denetçi, aşağıdakileri gerçekleştirmek suretiyle stokların mevcudiyeti ve durumuna ilişkin yeterli ve uygun denetim kaniti elde eder.

Denetçi, işletmenin dâhil olduğu ve “önemli yanlışlık” riskine sebep olabilecek dava ve iddiaları belirlemek için aşağıdakileri içeren denetim prosedürlerini tasarlar ve uygular.

Denetçi, finansal tablolar hazırlanırken dikkate alınması gereken bir etkiye sahip olan mevcut veya muhtemel tüm dava ve iddiaların kendisine bildirildigine ve bu dava ve iddiaların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak muhasebeleştirildigine ve açıklandigina ilişkin yönetimden ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlardan yazılı açıklama talep eder.

BDS 505 - DIS TEYİTLER

Dis teyit prosedürlerini kullanırken denetçinin amacı, ihtiyaca uygun ve güvenilir denetim kaniti elde etmek için bu tür prosedürleri tasarlamak ve uygulamaktır.

Dis teyit: Denetçi tarafından üçüncü bir kisten (teyit eden taraf) fiziki, elektronik veya başka bir ortamda doğrudan yazılı yanıt şeklinde elde edilen denetim kaniti.

İstisna: Teyit edilmesi talep edilen veya işletmenin kayıtlarında bulunan bilgiler ile teyit eden tarafın sunduğu bilgiler arasında bir farklılık olduğunu işaret eden

yanittir.

Olumlu teyit talebi: Teyit eden tarafın doğrudan denetçiye yanıt verdiği, talepte yer alan bilgilerle mutabik olup olmadığını gösteren veya kendisinden talep edilen bilgileri sunduğu taleptir.

Olumsuz teyit talebi: Teyit eden tarafın sadece, talepte yer alan bilgilerle mutabik olmaması durumunda doğrudan denetçiye yanıt verdiği taleptir.

Yanıt verilmemesi: Teyit eden tarafın olumlu bir teyit talebine yanıt vermemesi, eksik yanıt vermesi veya bir teyit talebinin teslim edilemeden geri gelmesidir.

Olumsuz teyitler, olumlu teyitlere göre daha az ikna edici denetim kaniti sağlar. Dolayısıyla aşağıdaki durumların tümü mevcut olmadıkça, denetçi, yönetim beyanı düzeyinde değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” risklerini ele almak üzere, olumsuz teyit taleplerini tek başına maddi doğrulama prosedürü olarak kullanamaz.

BDS 520 - ANALİTİK PROSEDÜRLER

“Analitik prosedürler” terimi, finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki anlamlı ilişkilerin analiz edilmesi yoluyla, finansal bilgilerin değerlendirilmesini ifade eder. Analitik prosedürler ayrıca, beklenen değerlerden ciddi ölçüde farklılık gösteren veya diğer ilgili bilgilerle tutarsızlık gösteren belirlenmiş dalgalanmaların veya ilişkilerin gerektiğinde araştırılmasını da kapsar.

Analitik prosedürler işletmenin finansal bilgilerinin, aşağıda örnekleri verilen bilgilerle karşılaştırılmasına ilişkin değerlendirmeleri içerir:

- Önceki dönemlere ait karşılaştırmalı bilgiler.
- Bütçe veya tahminler gibi işletmenin beklenen sonuçları veya amortisman

tahmini gibi denetçinin beklentileri.

- Benzer sektör bilgileri, örneğin işletmenin satışlarının ticari alacaklarına oranının, sektör ortalamasıyla veya aynı sektördeki benzer büyüklükteki işletmelerin oranlarıyla karşılaştırılması.

Analitik prosedürler aşağıdakiler gibi ilişkilerin değerlendirilmesini de içerir:

- Brüt satış kârı yüzdeleri gibi, işletmenin geçmiş verilerine dayanan tahmin edilebilir bir kalıba uyması beklenen finansal bilgi unsurları arasındaki ilişkiler.
- Ücret giderleri ile çalışan sayısı arasındaki ilişki gibi finansal bilgiler ve ilgili finansal olmayan bilgiler arasındaki ilişkiler.

BDS 530 - BAĞIMSIZ DENETİMDE ÖRNEKLEME

Anakitle: İçinden bir örneklemin seçildiği ve denetçinin hakkında sonuçlara varmak istediği veri setinin tamamıdır.

Anomali (aykırılık): Bir anakitlede bulunan yanlışlıkları veya sapmaları açıkça temsil etmeyen bir yanlışlık veya sapmadır.

Denetim örnekleme (örnekleme): Denetçinin, anakitlenin tamamı hakkında sonuçlara varması için makul bir dayanak oluşturmak üzere, tüm örnekleme birimlerine seçilme şansı sağlayacak şekilde, denetimle ilgili anakitle içindeki kalemlerin %100'ünden daha azına denetim prosedürlerinin uygulanmasıdır.

Gruplandırma: Bir anakitlenin, her biri benzer özelliklere (çoğunlukla parasal değere) sahip örnekleme birimi gruplarından oluşan alt gruplara bölünmesi sürecidir.

Örnekleme birimi: Bir anakitleyi oluşturan bağımsız kalemlerin her biridir.

Örnekleme dışı risk: Denetçinin, örnekleme riskiyle ilgili olmayan herhangi bir

sebepten dolayı hatalı bir sonuca ulaşması riskidir.

Örnekleme riski: Denetçinin bir örnekleme temel alarak vardığı sonucun, aynı denetim prosedürünün anakitlenin tamamına uygulanması durumunda varılacak sonuçtan farklı olması riskidir.

Bir işlem sınıfı veya hesap bakiyesinin gruplandırılması durumunda, her bir grup için yanlışlık öngörüsü ayrı bir şekilde yapılır. Daha sonra yanlışlıkların işlem sınıfı veya hesap bakiyelerinin toplamı üzerindeki muhtemel etkileri dikkate alınırken, her bir grup için öngörülen yanlışlıklar birleştirilir.

Denetçinin tasarlanmış denetim prosedürlerini veya uygun olan alternatif prosedürleri seçilen bir kalem üzerinde uygulayamaması durumunda, söz konusu kalem, kontrol testleri açısından, öngörülen kontrolden bir sapma, detay testleri açısından ise bir yanlışlık olarak kabul edilir.

Örnek seçimine ilişkin temel yöntemlere aşağıda yer verilmiştir:

(a) Rastgele (tesadüfi) seçim: İstatistiksel bir seçim yöntemi olup tesadüfi sayı tabloları gibi tesadüfi sayı üreticileri yoluyla uygulanır.

(b) Sistemli seçim yöntemi: Bu yöntemde, anakitledeki örnekleme birimi sayısı bir örnekleme aralığı (örneğin 50) oluşturmak için örneklem büyüklüğüne bölünür ve ilk 50 birim içinde bir başlangıç noktası belirlendikten sonra, her 50 nci örnekleme birimi seçilir. Başlangıç noktası gelisigüzel belirlenebilir ancak başlangıç noktasının bilgisayarlı tesadüfi sayı üretici veya tesadüfi sayı tabloları kullanılarak belirlenmesi durumunda, örneklemin tamamen rastgele belirlenme ihtimali daha yüksektir. Sistemli seçim yöntemi kullanıldığında denetçi, örnekleme birimlerinin, örnekleme aralığının anakitledeki belirli kalıplarla örtüşmeyecek şekilde yapılandırıldığını tespit eder.

(c) Parasal birim örnekleme: Değer ağırlıklı bir seçim yöntemi olup bu yöntemde; örneklem büyüklüğü, seçim ve değerlendirme parasal tutarlar üzerinden yapılmaktadır.

(ç) Gelisigüzel seçim yöntemi: İstatistiki bir yöntem olmayıp, bu yöntemde denetçi, örnekleme yapılandırılmış bir teknik izlemeksizin seçer. Herhangi bir yapılandırılmış teknik kullanılmamasına rağmen, denetçi kasti bir taraflılık veya öngörülebilirlikten (örneğin, ulaşılması zor kalemleri seçmekten kaçınma veya her zaman bir sayfadaki ilk veya son kayıtları seçme veya bunu yapmaktan kaçınma gibi şeylerden) sakınır ve dolayısıyla anakitledeki tüm kalemlerin seçilebilme şansı olmasını sağlamaya çalışır. İstatistiki örnekleme kullanılması durumunda gelisigüzel seçim uygun değildir.

(d) Blok seçim: Bu yöntem anakitlede art arda gelen kalemlerden oluşan blok(lar) arasından seçim yapılmasını içerir. Çogu anakitle, art arda gelen kalemlerin, birbirleriyle benzer ancak anakitlenin diğer kalemlerinden farklı özellikler taşıyacak şekilde yapılandırıldığı için, denetim örneklemede genellikle blok seçim yöntemi kullanılmaz. Bazı durumlarda bir blok kalemin incelenmesi uygun bir denetim prosedürü olabilir ancak denetçi örnekleme dayanarak anakitlenin tamamı için geçerli çıkarımlar yapmak istiyorsa, blok seçim nadiren uygun bir yöntem olacaktır.

BDS 560 - BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLAR

Bilanço tarihinden sonraki olaylar: Finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasındaki dönemde gerçekleşen olaylar ile denetçinin, denetçi raporu tarihinden sonra haberdar olduğu durumlardır.

Denetçi raporu tarihi: Denetçinin, finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna verdiği tarihtir.

Finansal tabloların onaylandığı tarih: İlgili dipnotlar da dâhil olmak üzere, finansal tabloları oluşturan bütün tabloların hazırlandığı ve işletmedeki yetkili kişilerin bu finansal tablolara ilişkin sorumluluklarını üstlendiklerini beyan ettiği tarihtir.

Finansal tablolarin tarihi: Finansal tablolarin ait oldugu en son dönemin son günüdür.

Finansal tablolarin yayimlandigi tarih: Denetçi raporu ve denetlenmis finansal tablolarin üçüncü taraflarin erisimine sunulduğu tarihtir.

Denetlenmis finansal tablolar denetçi raporu olmadan yayimlanamayacagi için söz konusu denetlenmis tablolarin yayimlandigi tarih, sadece denetçi raporu tarihi veya bu tarihten sonraki bir tarih degil, ayni zamanda, denetçi raporunun isletmeye sunulduğu tarih veya bu tarihten sonraki bir tarih olmalidir.

Finansal tablolarin yayimlanmasindan sonra denetçinin, bu finansal tablolarla ilgili herhangi bir denetim prosedürünü uygulama yükümlülüğü bulunmaz. Fakat denetçinin finansal tablolarin yayimlanma tarihinden sonra haberdar oldugu, denetçi raporu tarihinde haberdar olmasi hâlinde raporunu degistirmesine sebep olabilecek bir durumun mevcut olmasi halinde denetçi:

- (a) Konuyu yönetimle ve -uygun hâllerde-üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere eder,
- (b) Finansal tablolarda degisiklik yapilmasinin gerekli olup olmadigina karar verir,
- (c) Finansal tablolarda degisiklik yapilmasinin gerekli olmasi durumunda, yönetimin finansal tablolarda bu hususu nasıl ele almayi planladigi hakkında sorgulama yapar.

Yönetimin finansal tablolarda degisiklik yapmasi durumunda denetçi:

- (a) Degisiklige iliskin olarak içinde bulunulan sartlar dogrultusunda gerekli olan denetim prosedürlerini uygular.

(b) Daha önceden yayımlanmış finansal tabloların ve bunlara ilişkin denetçi raporunun ulaştığı kişilerin söz konusu değişiklikten haberdar edildikten emin olmak üzere yönetim tarafından alınan tedbirleri gözden geçirir.

BDS 580 - YAZILI BEYANLAR

Yazılı beyan: Belirli konuları teyit etmek veya diğer denetim kanıtlarını desteklemek için yönetim tarafından denetçiye sunulan yazılı bildirimdir. Bu bağlamda yazılı beyanlar; finansal tabloları, bu tablolarda yer alan yönetim beyanlarını veya bu tabloları destekleyen defterleri ve kayıtları kapsamaz.

Yazılı beyanların tarihi, finansal tablolara ilişkin denetçi raporu tarihinden sonra olamaz; ancak bu tarihe mümkün olan en yakın tarihtir.

BDS 600 – ÖZEL HUSUSLAR-TOPLULUK FINANSAL TABLOLARININ BAĞIMSIZ DENETİMİ (TOPLULUGA BAĞLI BİRİM DENETÇİLERİNİN ÇALIŞMALARI DÂHİL)

Gerekli uyarlamalar yapılmak kaydıyla bu BDS; bir denetçinin, topluluk finansal tabloları dışındaki finansal tabloların denetimine başka denetçileri dâhil etmesi durumunda da faydalı olabilir. Örneğin, bir denetçi uzak bir bölgedeki stok sayımını gözlemlemesi veya uzak bir bölgedeki maddi duran varlıkları tetkik etmesi için başka bir denetçiye denetime dâhil edebilir.

BDS 610 - İÇ DENETÇİ ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI

İç denetim fonksiyonu: İşletmenin kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek amacıyla tasarlanan

güvence ve danışmanlık faaliyetlerini yürüten fonksiyondur.

BDS 610, iç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerinin iç denetçilerin tarafsızlığını yeterli şekilde destekleyip desteklemediğine, iç denetim fonksiyonun yetkinlik düzeyine ve topluluk denetim ekibinin fonksiyonun çalışmasını kullanmayı beklemesi durumunda fonksiyonun sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulayıp uygulamadığına ilişkin olarak topluluk denetim ekibinin yapacağı değerlendirmeyi düzenler.

BDS 700 - FINANSAL TABLOLARA İLİSKİN GÖRÜŞ OLUSTURMA VE RAPORLAMA

Denetçi raporunun yazılı olarak düzenlenmesi gerekir. Ayrıca, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca yapılan bağımsız denetimlerde; denetçi raporunda sırasıyla şu unsurlar yer alır: Başlık, görüş, görüşün dayanağı, kilit denetim konuları, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların finansal tablolara ilişkin sorumlulukları, bağımsız denetçinin finansal tabloların bağımsız denetimine ilişkin sorumlulukları, mevzuattan kaynaklanan diğer yükümlülükler.

BDS'lere Uygun Olarak Yapılan Denetimler için Denetçi Raporları

Başlık

Denetçi raporunda “Bağımsız Denetçi Raporu” başlığı açıkça yer alır.

Muhatap

Denetçi raporu, duruma göre sözleşmede ya da mevzuatta belirtilen muhataba hitaben düzenlenir.

Denetçi Görüsü

Denetçi raporunun ilk bölümü “Görüs” basligi altında denetçi görüşünü içerir.

Denetçi raporunun Görüs bölümünde ayrıca:

- (a) Finansal tablolari denetlenmis olan isletme belirtilir,
- (b) Finansal tablolarin denetlenmis oldugu ifade edilir,
- (c) Finansal tablolari olusturan her bir tablonun basligi belirtilir,
- (ç) Önemli muhasebe politikalarinin özeti de dâhil olmak üzere, dipnotlara atifta bulunulur ve
- (d) Finansal tablolari olusturan her bir finansal tablonun tarihi veya dönemi açıkça belirtilir.

Görüsün Dayanagi

Denetçi raporunda, Görüs bölümünün hemen ardından “Görüsün Dayanagi” baslikli bir bölüm yer alır ve bu bölümde:

- (a) Denetimin Bagimsiz Denetim Standartlarına uygun olarak yürütüldüğü belirtilir,
- (b) Denetçi raporunda denetçinin BDS’ler kapsamındaki sorumluluklarinin açıklandigi bölüme atifta bulunulur,
- (c) Denetçinin etik hükümler uyarınca, denetimini yaptigi isletmeden bagimsiz oldugu ve etige iliskin diger sorumluluklarini bu hükümlere uygun olarak yerine getirdigi açıklanır. Bu açıklamada, denetimin yapıldigi ülkedeki etik hükümlerin kaynagina ve/veya Kurum tarafından yayimlanan Bagimsiz Denetçiler İçin Etik

Kurallara (Etik Kurallar) atıfta bulunulur,

(ç) Denetçinin; denetim sırasında elde ettiği denetim kanıtlarının, görüşüne dayanak oluşturmak için yeterli ve uygun olduğu kanaatine varıp varmadığı belirtilir.

İşletmenin Sürekliliği

Gerekli hâllerde denetçi, BDS 570-İşletmenin Sürekliliği'ne uygun olarak raporlama yapar.

Kilit Denetim Konuları

Denetçi, borsada işlem gören işletmelerin tam set genel amaçlı finansal tablolarının denetiminde kilit denetim konularını, raporunda BDS 701'e uygun olarak bildirir.

Diğer Bilgiler

Uygulanabilir hâllerde denetçi, BDS 720 - Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumluluğu'na uygun olarak raporlama yapar.

Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluklar

Denetçi raporunda “Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları” başlıklı bir bölüm yer alır. Denetçi raporunda “yönetime” özellikle atıfta bulunulması gerekli değildir, ancak mevzuata uygun bir terimin kullanılması gerekir. Bazı durumlarda, üst yönetimden sorumlu olanlara atıf yapılması gerekebilir.

Denetçinin Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Denetçi raporunda, “Bagimsiz Denetçinin Finansal Tablolarin Bagimsiz Denetimine Iliskin Sorumluluklari” baslikli bir bölüm yer alır.

Denetçi raporunun bu bölümünde:

(a) Denetçinin amaçlarının:

(i) Bir bütün olarak finansal tablolarin hata veya hile kaynakli önemli yanlışlık içerip içermedigine iliskin makul güvencenin elde edilmesi ve

(ii) Denetçi görüşünü içeren bir denetçi raporunun düzenlenmesi, oldugu belirtilir.

(b) BDS’lere uygun olarak yürütülen bir denetim sonucunda verilen makul güvencenin; yüksek bir güvence seviyesi oldugu ancak, var olan önemli bir yanlışligin her zaman tespit edilecegini garanti etmedigi belirtilir ve

(c) Yanlışlıkların hata veya hile kaynakli olabilecegi belirtilir ve:

(i) Yanlışlıkların, tek basına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, bu yanlışlıkların önemli olarak kabul edilecegi açıklanır ya da

(ii) Geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak bir önemlilik tanımı veya açıklaması sağlanır.

Diger Raporlama Sorumluluklari

Denetçi, finansal tablolara iliskin BDS’ler kapsamındaki raporlama sorumluluklarına ek olarak denetçi raporunda diğer raporlama sorumluluklarına da yer verirse, söz konusu diğer sorumlulukları ayrı bir bölümde, “Mevzuattan Kaynaklanan Diger Yükümlülükler” başlığında veya bölümün içeriğine uygun başka bir başlık altında ele alır. Ancak diğer raporlama sorumluluklarının, BDS’ler kapsamındaki raporlama sorumluluklarıyla aynı konuları ele alması durumunda denetçi, bu konuları ele aldığı bölümde diğer raporlama sorumluluklarına da yer verebilir.

Sorumlu Denetçinin Adı

Tüm bagimsiz denetim raporlarında sorumlu denetçinin adinin yer alması zorunludur. Ancak kişisel güvenliğe yönelik önemli ve etkin bir tehdidin bulunması hâlinde Kurumdan izin almak şartıyla denetçi raporunda sorumlu denetçinin adı açıklanmayabilir.

Denetçinin Imzasi

Denetçi, raporunu imzalar.

Denetçinin Adresi

Denetçi raporu, denetçinin adresini içerir.

Denetçi Raporu Tarihi

Denetçi raporu tarihi;

(a) Finansal tabloları oluşturan bütün tabloların ve açıklamaların hazırlandığına ve

(b) İşletmedeki yetkili kişilerin bu finansal tablolara ilişkin sorumluluklarını üstlendiklerini beyan ettiklerine,

iliskin kanıtlar da dâhil olmak üzere, denetçinin finansal tablolara ilişkin görüşüne dayanak oluşturan yeterli ve uygun denetim kaniti elde ettiği tarihten önce olamaz.

BDS 705 - BAGIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA OLUMLU GÖRÜS DISINDA BİR GÖRÜS VERİLMESİ

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca, BDS 705 denetçinin finansal tablolara görüş vermekten kaçınması durumunda kilit denetim konularının bildirilmesini yasaklar.

BDS 706 - BAGIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA YER ALAN DIKKAT ÇEKİLEN HUSUSLAR VE DİGER HUSUSLAR PARAGRAFLARI

Diger Hususlar paragrafi: Denetçi raporuna eklenen, denetçinin muhakemesine göre, kullanıcıların; denetimi, denetçinin sorumluluklarını veya denetçi raporunu anlamalarıyla ilgili olan, finansal tablolarda sunulan veya açıklananlar dışında bir hususa atıfta bulunan paragraftır.

Dikkat Çekilen Hususlar paragrafi: Denetçi raporuna eklenen, denetçinin muhakemesine göre, kullanıcıların finansal tabloları anlamaları açısından temel teskil edecek derecede öneme sahip olan, finansal tablolarda uygun bir şekilde sunulan veya açıklanan bir hususa atıfta bulunan paragraftır.

BDS 810 - ÖZET FINANSAL TABLOLARA İLİSKİN RAPOR VERMEK ÜZERE YAPILAN DENETİMLER

Tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsur, hesap veya kalemin denetiminde BDS'leri uygularken denetçinin amacı; (a) Denetimin kabulüyle, (b) Söz konusu denetimin planlanması ve yürütülmesiyle ve (c) Tek bir finansal tabloya veya finansal tablodaki belirli bir unsur, hesap veya kaleme ilişkin görüş oluşturma ve raporlamayla ilgili özel hususları uygun biçimde ele

almaktır.

SBDS 2410 - ARA DÖNEM FINANSAL BİLGİLERİN, İŞLETMENİN YILLIK FINANSAL TABLOLARININ BAĞIMSIZ DENETİMİNİ YÜRÜTEN DENETÇİ TARAFINDAN SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMİ

Denetçi yapılacak sorgulamalar ve uygulanacak analitik prosedürler ve diğer sınırlı denetim prosedürlerine karar vermek ve sorgulamaların yöneltileceği veya analitik prosedürler ile diğer sınırlı denetim prosedürlerinin uygulanabileceği belirli olayları, işlemleri veya yönetim beyanlarını belirlemek için, iç kontrol dâhil işletme ve çevresine ilişkin edindiği bilgiden faydalanır.

Denetçi, sınırlı bağımsız denetim için, sorgulama ve analitik prosedürlere ek olarak, diğer türde prosedürleri de içerebilecek (tetkik, yeniden hesaplama, yeniden uygulama, gözlem ve teyit etme gibi) uygun prosedürleri uygular.

Bagimsiz Denetim Yönetmeliği

Denetim kurulu ve denetçiler, denetimleri esasen ve seklen bağımsız olarak gerçekleştirir.

a) Esasta bağımsızlık; denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini teminen, mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden arı olarak görüş açıklamasıdır.

b) Şekilde bağımsızlık; denetim kuruluğunun, denetçinin veya bir denetim ekibi üyesinin; konuya ilişkin tüm durum ve şartları değerlendiren makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği intibaini oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınmasıdır.

Bagimsiz Denetçiler için Etik Kurallar

Kisisel çıkar tehdidi: Finansal veya finansal olmayan bir çıkarın, denetçinin muhakemesini veya davranışını uygun olmayan şekilde etkilemesi tehdididir.

Kendi kendini denetleme tehdidi: Denetçinin; kendisi veya çalıştığı denetim şirketindeki bir başka kişi tarafından varılmış bir yargının veya gerçekleştirilmiş bir hizmetin/faaliyetin sonuçlarını cari dönemde yürüttüğü hizmetin parçası olan

bir yargiya varirken dayanak olarak kullanmasi durumunda, söz konusu sonuçlari uygun sekilde degerlendiremeyecek olmasi tehdididir.

Taraf tutma tehdidi: Denetçinin, bir müşterinin pozisyonunu, kendi tarafsizligindan taviz verecek sekilde desteklemesi tehdididir.

Yakınlık tehdidi: Denetçinin, bir müşteri ile uzun süreli veya yakın ilişki içerisinde bulunmasından dolayı, bu kişinin çıkarları lehine fazlasıyla temayül göstermesi veya bunun çalışmalarına yönelik olarak fazlasıyla kabul eder bir yaklaşım sergilemesi tehdididir.

Yıldırma tehdidi: Denetçi üzerinde baskalarının nüfuzlarını kötüye kullanma çabaları da dâhil olmak üzere, denetçinin mevcut veya hissettiği baskılardan dolayı tarafsız olarak hareket edebilmesinin engellenmesi tehdididir.

Denetçinin, bilgilerin: (a) Önemli düzeyde yanlış veya yanıltıcı beyan içerdiğini, (b) Dikkatsizce sunulmuş beyan veya bilgi içerdiğini veya (c) İçermesi gereken bilgileri göz ardı ettiğini veya gizlediğini, dolayısıyla yanıltıcı mahiyette olduğunu, düşündüğü durumlarda, bu bilgileri içeren raporlar, beyannameler, yazışmalar veya diğer bilgiler ile bilerek ilişkilendirilmemesi gerekir. Denetçinin, bu tür bilgilerle ilişkilendirildiğini fark etmesi durumunda; söz konusu bilgilerle ilişkilendirilmesini sonlandırmak için gerekli adımları atması zorunludur.

Denetçi için kişisel çıkar tehdidi oluşturan durumlara ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

- Güvence ekibinin bir üyesinin, güvence müşterisinde doğrudan finansal çıkarının bulunması.
- Denetim şirketinin, bir müşteriden alacağı toplam ücretlere gereğinden fazla bağlı olması.
- Güvence ekibinin bir üyesinin, güvence müşterisi ile yakın bir iş ilişkisinin bulunması.
- Denetim şirketinin, önemli bir müşteriyi kaybetme ihtimali konusunda endişe duyması.

- Denetim ekibinin bir üyesinin, istihdam edilmek üzere denetim müsterisiyle görüşmelerde bulunması.
- Bir denetim şirketinin, güvence denetimine ilişkin olarak sarta bağlı ücret sözleşmesi yapması.
- Denetçinin, çalıştığı denetim şirketindeki bir kişinin daha önceden gerçekleştirmiş olduğu mesleki hizmetin sonuçlarını değerlendirirken önemli bir hata tespit etmesi.

Denetçi için kendi kendini denetleme tehdidi oluşturan durumlara ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

- Bir denetim şirketinin, finansal sistemleri tasarladıktan veya uyguladıktan sonra bu sistemlerin işleyiş etkinliğine ilişkin güvence raporu düzenlemesi.
- Bir denetim şirketinin, güvence denetiminin konusunu teskil eden kayıtları oluşturmak için kullanılacak olan orijinal verileri hazırlaması.
- Güvence ekibinin bir üyesinin, hâlihazırda denetim müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi olması veya yakın bir zamanda bu pozisyonda çalışmış olması.
- Güvence ekibinin bir üyesinin, hâlihazırda veya yakın bir zamanda, müşteri tarafından, güvence denetiminin konusu üzerinde önemli etki yaratacak bir pozisyonda istihdam edilmiş olması.
- Denetim şirketinin, güvence müşterisine, güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgileri doğrudan etkileyen bir hizmet sunması.

Denetçi için taraf tutma tehdidi oluşturan durumlara ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

- Denetim şirketinin, bir denetim müşterisinin hisselerinin tanitimini yapması.
- Denetçinin, üçüncü taraflarla yaşanan hukuki bir davada veya anlaşmazlıkta, denetim müşterisi adına bir avukat gibi hareket etmesi.

Denetçi için yakınlık tehdidi oluşturan durumlara ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

- Bir iş ekibi üyesinin aile yakınlarından birisinin veya çekirdek ailesinin bir üyesinin, müşterinin yöneticisi veya yetkilisi olması.
- Bir iş ekibi üyesinin aile yakınlarından birisinin veya çekirdek ailesinin bir üyesinin, denetim müşterisi tarafından denetim konusu üzerinde önemli etki yaratacak bir pozisyonda istihdam edilmiş olması.
- Müşterinin yöneticisinin veya yetkilisinin ya da müşteriye sunulan hizmetin konusu üzerinde önemli etki yaratacak bir pozisyonda istihdam ettiği diğer bir çalışanın, yakın bir zamanda sorumlu denetçi olarak hizmet vermiş olması.
- Denetçinin, küçük veya önemsiz bir değerde olmadığı sürece, müşteriden hediye alması veya ayrıcalıklı muamele görmesi.
- Kıdemli personelin, güvence müşterisiyle uzun süredir iş ilişkisi içinde olması.

Denetçi için yıldıрма tehdidi oluşturan durumlara ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

- Denetim şirketinin, müşteri tarafından, sözleşmenin sonlandırılmasıyla tehdit edilmesi.
- Denetim şirketi ile denetim müşterisinin belirli bir işleme ilişkin muhasebe uygulamasında anlaşmazlıklarının devam etmesi halinde müşterinin, denetim şirketine, önceden öngörülen -planlanmış-bir güvence dışı sözleşmeyi vermeyeceğini belirtmesi.
- Denetim şirketinin, müşteri tarafından, dava edilmekle tehdit edilmesi.
- Ücretleri azaltması için, çalışmanın kapsamını uygun olmayan bir şekilde daraltması yönünde denetim şirketine baskı yapılması.
- Müşterinin çalışanın ilgili konu hakkında daha fazla bilgi sahibi -uzmanlığı- olması nedeniyle, bu çalışanın vardığı yargılarla hemfikir olması konusunda, denetçinin kendisine baskı yapıldığını hissetmesi.

- Denetçinin, denetim müsterisinin uygun olmayan muhasebe uygulamasını onaylamaması durumunda, önceden planlanmış bir terfiinin olmayacağına dair denetim sirketinin bir yöneticisi tarafından bilgilendirilmesi.

Tehditleri ortadan kaldırabilen veya kabul edilebilir bir düzeye indirebilen önlemler iki temel sınıfa ayrılır:

- (a) Mesleki uygulamalarla ve mevzuatla getirilen önlemler ve
- (b) Çalışma ortamındaki önlemler.

Sınıflandırılmamış Bilgiler

Denetçi yürütülen denetimle ilgili olan tüm standart hükümlerine uymalı ve hükümden sapmaları denetim dosyasında gerekçelendirip açıklayabilmelidir.

Örnekleme riski iki tür hatalı sonuca sebep olabilir:

- Kontrol testi açısından, kontrollerin gerçekte olduğundan daha etkin olduğu sonucuna varılması veya detay testi açısından, önemli yanlışlık bulunmasına rağmen bir yanlışlığın bulunmadığı sonucuna varılması. Varılan bu tür bir hatalı sonuç, denetimin etkinliğini etkilediğinden ve uygun olmayan bir denetim görüşüne sebep olma ihtimali yüksek olduğundan, denetçi öncelikli olarak bu tür hatalı sonuçları ele alır.
- Kontrol testi açısından, kontrollerin gerçekte olduğundan daha az etkin olduğu sonucuna varılması veya detay testi açısından, önemli yanlışlık bulunmamasına rağmen bir yanlışlığın bulunduğu sonucuna varılması. Varılan bu tür bir hatalı sonuç, genellikle varılan ilk sonuçların hatalı olduğunun belirlenmesi için ilâve çalışmaya sebep olacağından, denetimin etkinliğini etkiler.

Görevler ayrılığı ilkesi belirli sorumlulukların farklı kişilere verilmesini gerektirmektedir. Bu sorumluluklar işlemlerin onaylanması, kaydedilmesi ve varlıkların korunmasıdır.

Denetçinin risk değerlendirmesinin belirli bir kontrolün etkin işlediği varsayımına dayanması durumunda kontrol testlerinin uygulanması gerekir.

Denetimi yapılan şirkete verilebilecek güvence disi hizmetler Bagimsiz Denetim Yönetmeliğinin 22'inci maddesinin besinci fıkrasında belirtilmiştir. Buna göre denetim kurulu ve denetçiler, denetlenen işletmeye, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya başka bir hizmet veremez, bunu denetim agında yer alan kuruluşlar, ilişkili denetim kurulu ve diğer işletmeleri aracılığıyla yapamaz. Denetim kurulunun gerçek kişi ortakları, denetçileri ve kilit yöneticileri tarafından verilen hizmetler de bu kapsamda değerlendirilir.

Açılış bakiyelerinde cari dönem finansal tablolarını önemli ölçüde etkileyebilecek yanlışlıkların ortaya çıkması durumunda işletme yönetimi ve önceki denetim şirketi bilgilendirilir. Ayrıca cari dönemdeki muhasebe politikaları açılış bakiyelerinde tutarlı bir şekilde uygulanmamış olabilir. Her iki durumda olayın finansal tablolara olan etki derecesine göre ya şartlı görüş ya da olumsuz görüş bildirilir.

Denetçi tarafından olumsuz görüş verilen yahut görüş bildirmekten kaçınılan hallerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer.

Denetçi, makul güvence verecek şekilde yıllık faaliyet raporu denetimini yürütür.

İç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsü iç denetçinin tarafsızlığını değerlendirirken dış denetçiye yardımcı olur.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 400'üncü maddesine göre; denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir. Aşağıdaki hâllerden birinin varlığında, yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir ve/veya sermaye şirketi ve bunların ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz. Söyle ki, önceki cümlede sayılanlardan biri;

- a. Denetlenecek sirkette pay sahibiyse,
 - b. Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışaniysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı tasımissa,
 - c. Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, esi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hismiysa,
 - d. Denetlenecek şirketle bağlantı hâlinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa,
 - e. Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmussa,
 - f. Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışani, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,
 - g. (a) ilâ (f) bentlerinde yer alan şartları tasıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,
 - h. Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile istirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa,
- denetçi olamaz.

Diger yandan, Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 26'nci maddesine göre: denetim kurulları ve denetim üstlenen bağımsız denetçiler aşağıda belirtilen denetimleri üstlenemezler:

- a) Türk Ticaret Kanunu uyarınca üstlenemeyecekleri denetimler.
- b) Bağımsızlığı zedeleyecek denetimler.
- c) Denetlenen işletmenin özelliğine göre denetim kadrosunun sayı, nitelik veya tecrübe bakımından yetersiz olduğu denetimler.
- ç) Üç yıl geçmedikçe; denetim kuruluşları son on yılda yedi yıl, denetim üstlenen bağımsız denetçiler ile bunların yanında ve denetim kuruluşlarında çalışan denetçiler ise son yedi yılda beş yıl denetim çalışması yürüttükleri işletmelere ilişkin denetimleri.
- d) Sözleşme kabul süreçlerine ilişkin Kurum tarafından yapılan düzenlemelere aykırı denetimler.
- e) Denetim kuruluşunun veya denetçinin mevcut iş yükü sebebiyle sağlıklı bir şekilde yürütülmesi mümkün olmayan denetimler.

Kontrol çevresi, iç kontrol sisteminin öncelikli hedeflerinin başarıyla yerine getirilebilmesi için disiplini ve düzeni sağlamaktadır. Kontrol çevresi örgütsel yapı, yönetim felsefesi ve işletme kültürü, dürüstlük ve ahlaki değerler, görevlendirme ve yetkilendirme, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ve çalışanların yeteneklerini kapsamaktadır.

İç kontrol sistemleri içerisinde COSO İç Kontrol Modeli yaygın bir şekilde kabul görmüş ve küresel bir standart olmuştur. COSO'nun iç kontrol sistemine ilişkin bileşenleri aşağıdaki şekilde gibidir:

• Kontrol Çevresi • Risk Değerlemesi • Kontrol Faaliyetleri • Bilgi ve İletişim • İzleme